

Forholdet mellom legalitetsprinsippet og den ulovfestede gjennomskjæringsregelen på skatterettens område



Universitetet i Oslo

Det juridiske fakultet

**“Det er slående at forholdet mellom omgåelsesnormen og legalitetsprinsippet
bare sjelden tas opp av høyesterett.”** Fredrik Zimmer, Lærebok i skatterett s.63

Kandidatnummer: 619

Leveringsfrist: 25.11.2010

Til sammen 17567 ord

19.11.2010

Innhold

<u>1</u>	<u>INNLEDNING.....</u>	<u>1</u>
1.1	Oppgavens tema og problemstilling.....	1
1.2	Disposisjon.....	3
1.3	Begrepsavklaring.....	5
<u>2</u>	<u>ULOVFESTET GJENNOMSKJÆRING.....</u>	<u>7</u>
2.1	Generelt om den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.....	7
2.1.1	Virkninger av gjennomskjæring	8
2.2	Avgrensninger	9
2.3	Normens vilkår:	11
2.3.1	Skattemessig motivert.....	11
2.3.2	Egenverdi.....	12
2.3.3	Illojalitetskravet	13
2.4	Hensyn bak gjennomskjæringsregelen.....	14
<u>3</u>	<u>LEGALITETSPRINSIPPET PÅ SKATTERETTENS OMRÅDE.....</u>	<u>16</u>
3.1	Generelt om legalitetsprinsippet	16
3.1.1	Den tradisjonelle tilnærmingen.....	17
3.1.2	Den formelle tilnærmingen	20
3.1.3	Glidende overgang.....	21
3.2	Legalitetsprinsippet på skatterettens område.....	23
3.2.1	Hjemmelskravet i skattesaker	23
3.2.2	Hva slags krav stiller legalitetsprinsippet til domstolen?.....	24
3.2.3	Graderinger innenfor skatteretten	26
3.2.4	Legalitetsprinsippet som tolkningsfaktor.....	27

3.2.5	Bindende forhåndsuttalelser	30
3.3	Tilbakevirkning	31
3.3.1	Eldre formulering av tilbakevirkning.....	32
3.3.2	Rederibeskatningssaken, en ny formulering av tilbakevirkning	34
3.4	Forholdet til “Sterke samfunnsmessige hensyn”	35
4	<u>AVKLARING AV DAGENS RETTSTILSTAND. (FOR FORHOLDET MELLOM DEN ULOVFESTEDE GJENNOMSKJÆRINGSREGELEN OG LEGALITETSPRINSIPPET)...</u>	36
4.1	Motsetningsforhold.....	36
4.1.1	Vilkårene vs legalitetsprinsippet.....	36
4.1.2	Ulovfestet regel vs legalitetsprinsippet	37
4.2	Forholdet mellom legalitetsprinsippet og gjennomskjæringsregelen	38
4.2.1	Relativisering av legalitetsprinsippet	38
4.2.2	Lovskravet og sedvanerett	39
4.2.3	Er gjennomskjæringsregelen sedvanerett?	40
5	<u>RETTSSKAPNING PÅ LEGALITETSPRINSIPPETS OMRÅDE</u>	41
5.1	Generelt om hvordan domstolen skaper rett	41
5.2	Rettsskapende virksomhet på legalitetsprinsippets område.....	43
5.2.1	Høyesterett	48
6	<u>UTVIKLINGEN AV GJENNOMSKJÆRINGSREGELEN (DOMSTOLENS RETTSSKAPENDE VIRKSOMHET) PÅ LEGALITETSPRINSIPPETS OMRÅDE</u>	50
6.1	Utviklingen av den ulovfestede gjennomskjæringsnormen	50
6.1.1	Starten på utviklingen	50
6.1.2	Kvisli	52
6.1.3	Aarbakke.....	54
6.1.4	Nyere tid, 1990- tallet om fremover	56

<u>7</u>	<u>LOVFESTING</u>	<u>58</u>
7.1.1	Den gjeldende gjennomskjæringsregelen i sktl. § 14-90	58
7.1.2	Opphevet gjennomskjæringsregel.....	59
7.1.3	Forarbeid til sktl. § 14-90 problemene ved lovfesting av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.....	59
7.1.4	Forslag om lovfesting	61
<u>8</u>	<u>LITTERATURLISTE</u>	<u>A</u>

1 Innledning

1.1 Oppgavens tema og problemstilling

I denne avhandlingen vil jeg drøfte forholdet mellom legalitetsprinsippet og den ulovfestede gjennomskjæringsregelen på skatterettens område. Begrepsmessig kan det hevdes at disse pr definisjon står i et motsetningsforhold med hverandre.

Det er grunnleggende for ethvert rettssamfunn at legalitetsprinsippet gir borgerne rett til å kreve hjemmel i formell lov når det dreier seg om offentlig myndighetsutøvelse ovenfor dem. Myndighetsutøvelse i form av gjennomskjæringsregelen har på sin side ikke hjemmel i formell lov, men er ulovfestet.

Skatteretten er et forvaltningsrettsområde hvor man pålegger borgerne betydelige økonomiske byrder og plikter. Høyesterett har uttalt at: “Jeg er i utgangspunktet enig med staten i at legalitetsprinsippet på skatterettens område står sterkt (...).”¹

Jeg vil i denne fremstillingen hovedsakelig drøfte følgende to spørsmål. For det første: Hvordan kan domstolen bygge på en ulovfestet regel som på et rettsområde hvor det kreves hjemmel i formell lov? Og for det andre: Hvordan er det mulig for domstolen å utvikle en ulovfestet regel på et rettsområde hvor utgangspunktet er at man trenger hjemmel i formell lov?

¹ Rt. 2005 s.577

Etter gjeldende rettsoppfatning ses gjennomskjæringsregelen på som et klart og anerkjent hjemmelsgrunnlag for myndighetsutøvelse innenfor skatteretten. Det stilles i dag ingen spørsmål ved bruken av denne som hjemmel, på tross av legalitetsprinsippet. Jeg ønsker å problematisere dette.

Gjennomskjæringsregelens vilkår var ikke klare fra starten av, men har blitt utviklet over tid. Samtidig er det klart at skatteretten er et område der rettsskapning skal skje ved lovgivning, ut i fra legalitetsprinsippet. Skatteretten er også et område med kontinuerlig lovgivningsaktivitet. Dette er bakgrunnen for den andre problemstillingen.

Innenfor disse rammer oppstår ytterligere underproblemstillinger: Hva legger Høyesterett i at legalitetsprinsippet anses for å stå sterkt på skatterettens område? Det er et spørsmål om hvilke krav Høyesterett stiller til hjemmelsgrunnlag for å kunne anse legalitetsprinsippet tilfredsstilt, og hva slags hjemmelsgrunnlag omgåelsesnormen er uttrykk for.

Avhandlingen er dogmatisk der hvor jeg gjennomgår legalitetsprinsippet og gjennomskjæringsreglenes vilkår og historie, men deler av den er kritikk av rettsoppfatningen. Det er vanskelig å ta stilling til gjeldende rett særlig når det gjelder domstolskapt rett uten å tas stilling til hvordan gjeldende rett bør være. Jeg vil derfor gjennomgående ta opp de lege ferenda spørsmål der de oppstår.

I og med dynamikken på rettsområdet har jeg funnet det nødvendig å drøfte hvorfor det er viktig at vi har en gjennomskjæringsregel, hvilket formål denne tjener og hvilke hensyn som ligger bak. Jeg vil vurdere hensyn bak gjennomskjæringsregelen i forhold til forutberegnelighet og likebehandling. Disse hensynene er sentrale for legalitetsprinsippet.

Jeg vil reise spørsmål om legalitetsprinsippet kan relativiseres når det stilles ovenfor sterke samfunnsmessige hensyn. Etter min mening er det slike hensyn som har drevet rettsutviklingen av gjennomskjæringsregelen. Med andre ord er det slik at krav om hjemmel i formell lov blir senket slik at sedvane kan aksepteres?

Det er under forutsetning av at gjennomskjæringsregelen er sedvanerett, og at sedvanerett faller under kravet legalitetsprinsippet stiller om “hjemmel i lov” at disse begrepene ikke vil stå i et motsetningsforhold i dag.

I den andre hoveddelen tar jeg opp hvilke problemer det skaper i forhold til skatteyter og lovgiver at domstolen skaper rett på legalitetsprinsippets område. Og hvordan Høyesterett har sett på motsetningsforholdet mens gjennomskjæringsregelen var under utvikling. Videre tar jeg opp spørsmålet om lovfesting av gjennomskjæringsregelen.

Som det fremgår dreier avhandlingen seg primært ikke om gjennomskjæringsregelen, men om dens status. Selve analysen innebærer at jeg behandler en rekke metodespørsmål der de oppstår, og jeg har derfor valgt og ikke ha noe eget metode kapittel i innledningen.

1.2 Disposisjon

På bakgrunn av de to hovedproblemstillingene er avhandlingen delt inn i to hoveddeler.

For å kartlegge rettskildene har jeg gjort ulike søk i høyesterettsdommer.

Rettskildematerialet er imidlertid som Zimmer² påpeker tynt når det gjelder forholdet mellom gjennomskjæringsregelen og legalitetsprinsippet. Det er også få andre kilder hvor forholdet mellom legalitetsprinsippet og den ulovfestede gjennomskjæringsregelen drøftes inngående.

² Zimmer, Fredrik lærebok i skatterett s.63

I kapittel 2 redegjør jeg for ulovfestet gjennomskjæring på skatterettens område. Denne redegjørelsen er en forutsetning for resten av fremstillingen. Jeg går kort gjennom vilkårene og virkningene av gjennomskjæring, det er vilkårene som er bakgrunnen for vurderingen i kapittel 4 om hva slags hjemmelsgrunnlag gjennomskjæringsregelen er. Jeg går også igjennom de hensyn eller formål som ligger til grunn for gjennomskjæringsregelen. I tillegg avgrenser jeg her mot nærliggende rettsområder.

I fremstillingens kapittel 3 redegjør jeg for fremstillingens andre hovedbegrepet, legalitetsprinsippet. Jeg starter med en generell tilnærming til legalitetsprinsippet. Deretter går jeg nærmere inn på prinsippets grenser innenfor skatteretten. I denne delen er viktige spørsmål hvilken betydning prinsippet har i forhold til hjemmelsgrunnlag, tolkning, tilbakevirkning, sterke samfunnsmessige hensyn og hvilke krav det stiller til domstolen på skatterettens område. Hensikten med kapittel 3 er å forklare hvilket hjemmelskrav legalitetsprinsippet stiller innenfor skatteretten, og drøfte hva som eventuelt har svekket dette kravet. Bakgrunnen er at jeg i kapittel 4 skal drøfte om gjennomskjæringsregelen kan hevdes å tilfredsstille dette hjemmelskravet.

I kapittel 4 stiller jeg først spørsmål om det er gjennomskjæringsregelen i seg selv eller vilkårene som kan være problematiske i forhold til legalitetsprinsippet. Gjennomskjæringsregelen i seg selv er ulovfestet. Er det kun dette som gjør at den står i et motsetningsforhold til legalitetsprinsippets krav om hjemmel i lov? Vilårene som regelen oppstiller er ikke eksplisitte, og det er fortsatt pågående diskusjoner i høyesterett og i teorien om hva man legger i de ulike vilkårene. Deretter skal jeg drøfte hvordan motsetningsforholdet kan tolkes bort. Det gjør jeg ved å drøfte hvordan lojalitet mot sterke samfunnsmessige hensyn er med på å fire på høyesteretts holdning til legalitetsprinsippet. Slik at legalitetsprinsippet relativiseres. Deretter gjør jeg rede for mitt syn på om sedvane tilfredsstiller hjemmelskravet legalitetsprinsippet stiller, om gjennomskjæringsregelen er sedvanerett.

De neste kapitlene tar for seg fremstillingens andre hovedproblemstilling.

I Kapittel 5 begynner jeg med en generell gjennomgang av domstolens rettsskapende virksomhet, for deretter å drøfte hvordan Høyesterett kan skape rett på legalitetsprinsippets område. Bakgrunnen for dette er at den ulovfestede gjennomskjæringsregelen er et eksempel på rettsskapende virksomhet på legalitetsprinsippets område. Jeg tar også opp spørsmålet om Høyesterett ikke på et tidspunkt burde sett hen til Stortinget for en løsning på omgåelsesproblematikken.

I Kapittel 6 redegjør jeg for utviklingen av gjennomskjæringsregelen fra starten av 1920-tallet og fram til i dag. Samtidig med denne redegjørelsen drøfter jeg hvordan motsetningsforholdet mellom den rettsskapende virksomheten og legalitetsprinsippet kan løses eller forklares gjennom de ulike fasene av utviklingen.

Kapittel 7 er en videreføring av spørsmålet jeg stiller om Høyesteretts håndtering av motsetningene mellom legalitetsprinsippet og gjennomskjæringsreglene i kapittel 5 og 6. Men det er også relevant i forhold til at vilkårene for gjennomskjæring fortsatt er uklare jf. kapittel 2.3. Jeg har drøftet hensyn for og i mot lovfesting av gjennomskjæringsregelen. I denne sammenheng har jeg funnet grunn til å redegjøre for Aarbakkes forslag om lovfesting fra 1991-92, og hvorfor dette ikke ble vedtatt.

1.3 Begrepsavklaring

Den ulovfestede gjennomskjæringsregelen på skatterettens område vil i oppgaven her bli referert til som gjennomskjæringsregelen eller omgåelsesregelen\nnormen. Med omgåelse eller gjennomskjæring menes i denne oppgaven at domstolen har lagt vekt på at det foreligger en omgåelsessituasjon, og at rettsanvendelsen ikke begrunnes med alminnelig tolkning eller subsumsjon. Dette er forklart nærmere i kap 2.

Legalitetsprinsippet er også blitt omtalt på ulike måter som “lovskravet”, “lovsprinsippet” eller “kravet om hjemmel i formel lov”. Jeg vil for det meste bruke begrepet legalitetsprinsippet, men ved bruk av et av de andre begrepene vil det ikke innebære noen innholds forskjell.

Om gjennomskjæring brukes både termene norm og regel. En norm er definert som en anerkjent regel, rettesnor, mønster eller målestokk, og en regel som en rettesnor eller forhold som stadig gjentar seg. Gjennomskjæringsnormen\regelen blir i denne fremstillingen brukt uten å innebære noen forskjell. Jeg vil i noen tilfeller også bruke omgåelsesregelen eller normen om det samme. Et prinsipp som i legalitetsprinsippet er en grunnsetning eller grunnregel. I dette tilfellet en grunnsetning for rettssikkerhet, eller rettsvern for borgerne.

2 Ulovfestet gjennomskjæring

2.1 Generelt om den ulovfestede gjennomskjæringsregelen

Jeg skal i det følgende gjennomgå gjennomskjæringsregelen slik den er lagt til grunn i gjeldende rett. Jeg går først kort igjennom konsekvensene av gjennomskjæring. Deretter avgrenser jeg mot gjennomskjæringsregelens nærliggende rettsområder. Jeg redegjør videre for gjennomskjæringsregelens vilkår. Til slutt går jeg gjennom hensyn bak gjennomskjæringsregelen. Analysen av hvordan vilkårene og hensynene for gjennomskjæring står i forhold til legalitetsprinsippet kommer jeg tilbake til i kapittel 4. Der jeg skal drøfte hva slags hjemmelsgrunnlag gjennomskjæringsregelen er uttrykk for. Dette gjør jeg etter at jeg i kapittel 3 har behandlet lovskravet legalitetsprinsippet stiller.

Gjennomskjæringsregelen er en aksessorisk³ lovhjemmel. Den avgjør om en bestemt disposisjon skal falle under eller utenfor en skatteregel. Gjennomskjæringsregelen hjemler ikke beskatning direkte, det gjør reglene i skatteloven. Reglen om gjennomskjæring kommer inn ved siden av reglene i skatteloven i spesielle situasjoner. Ettersom gjennomskjæringsregelen er en aksessorisk lovhjemmel kan det stilles spørsmål om legalitetsprinsippet vil gjelde like sterkt som ved selve skattereglene?

Etter min mening så gjør de hensyn som ligger til grunn for legalitetsprinsippet seg like gjeldende ved gjennomskjæringsregelen som ved de direkte skattleggingshjemlene. Bakgrunnen for dette er at det til syvende og sist er regelen som avgjør i det konkrete tilfellet om det skal skattlegges eller ikke. Det er et inngrep i seg selv å legge en situasjon som i utgangspunktet går klar av en skatteregel tilbake under regelen ved at man velger ikke å ta i betraktning deler av en transaksjonsrekke. Jeg legger derfor til grunn at det faktum at regelen er aksessorisk ikke gjør noe utslag i forholdet til legalitetsprinsippet.

³³ Banoun, Omgåelse i skattesaker s. 92

I gjennomskjæringstilfellene faller faktum i utgangspunktet utenfor en bestemt skattehemmel på grunn av en uvanlig handlemåte. Dette gjør det uklart hvilken regel situasjonen skal falle inn under. På bakgrunn av dette kan det se ut som gjennomskjæringsregelen er et tolkningsprinsipp, slik Aarbakke så det på 70-tallet (dette kommer jeg tilbake til i kapittel. 5.3.3). Jeg vil imidlertid allerede nå si at, det er min mening at gjennomskjæringsregelen gjør for mye til å kunne kalles et tolkningsprinsipp. Den har sine egne vilkår og vurderinger. Jeg mener dette gjør at gjennomskjæring framstår som en regel, og ikke et tolkningsprinsipp.

2.1.1 Virkninger av gjennomskjæring

Gjennomskjæringsregelen er bygget opp som en vanlig regel med en vilkårsside og en konsekvensside. Det er hovedsakelig vilkårssiden som er av betydning i denne fremstillingen. Jeg velger likevel kort å si noe om konsekvensene av gjennomskjæring for den helhetlige forståelsen av regelen, og særlig i forhold til hvilke hensyn som ligger bak.

Dersom en disposisjon rammes av omgåelsesregelen ser man gjerne bort fra ett eller flere ledd ved en transaksjon. Deretter skattlegges det som om disse leddene aldri hadde funnet sted. Et eksempel fra høyesterett er Rt. 2006 s. 1062. Saken gjaldt en person som i medhold av skatteloven 1911 § 43 andre ledd ble gevinstbeskattet i forbindelse med salg av en sameieandel av eiendom. Høyesterett kom til at sameieandelen var overført til mannens barn før overdragelsen, men fant grunnlag for gevinstbeskatning av salgssummen etter den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Førstvoterende uttalte: “Min konklusjon er (...) at vi står overfor en planlagt sammenhengende transaksjon i flere ledd som skulle gjennomføres i løpet av et kort tidsrom, og som var utelukkende skattemessig motivert og praktisk talt uten egenverdi. Overdragelsen representerte en unødvendig omvei mellom A og kjøperen, og den ville – om den aksepteres skatterettslig – hatt som konsekvens at gevinsten ikke kom til beskatning. Jeg er etter dette kommet til at den ulovfestede gjennomskjæringsregelen kan anvendes slik at A beskattes for salgsgevinsten.” Etter dette

var det kun de skattemessige konsekvensene som ble endret. At barna hadde fått eiendommen overført til seg og betalt arveavgift ble ikke endret. Det er altså bare de skatterettslige konsekvensene som endres ved bruk av gjennomskjæringsregelen.

Det er i dag klart at det er en ulovfestet gjennomskjæringsregel i norsk skatterett, og denne regelen brukes hyppig både av forvaltningen, og domstolene. Regelens rettsgrunnlag er en lang rekke dommer fra høyesterett, og regelens innhold beror på hva som kan utledes av denne praksisen.⁴

Jeg skal i det følgende avgrense mot nærliggende rettsområder og deretter gå kort igjennom de ulike vilkårene som er normens innhold. Disse oppsummeres av førstvoterende i ABB⁵-dommen slik: ”Gjennomskjæring kan ikke foretas utelukkende fordi en transaksjon er *skattemessig motivert*. Men dersom de skattemessige virkningene fremtrer som hovedsaken, kan det være grunnlag for gjennomskjæring. Avgjørelsen beror på en totalvurdering hvor de sentrale spørsmål er hvilken *egenverdi* disposisjonen har ut over skattebesparelsen, og om det skatterettslige resultat ved å følge formen fremtrer som *stridende mot skattereglenes formål*”.⁶

Formuleringen av vilkårene er kritisert i teorien, og Høyesterett er fortsatt ikke konsekvent i forhold til hva som legges i vilkårene.

2.2 Avgrensninger

På den ene siden ses det som helt legalt å innrettes seg slik at skatten blir lavest mulig (skatteplanlegging). På den annen side er det behov for en grense for hvilke arrangementer

⁴ Zimmer, Fredrik Lærebok i skatterett s.61

⁵ Rt. 1999 s.946

⁶ Min kursivering

med skattereduksjon for øyet som kan aksepteres.⁷ Det er i utgangspunktet bare de avtalerettslige mulighetene som setter grenser for hva slags arrangementer man kan gjøre for å planlegge seg rundt skatteplikten. For at en skattefordel etter en transaksjon skal kunne nektes er det flere vilkår som må være oppfylt. Ved disse vilkårene trekkes grensen mellom akseptabel skatteplanlegging og uakseptabel skatteomgåelse. Men grensen kan i praksis være vanskelig å trekke.⁸

Jeg vil i denne fremstillingen konsentrere meg om den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Det vil si at jeg ikke redegjør inngående for de reglene der omgåelse er lovfestet som f.eks. skatteloven § 14-90, annet ledd. Unntatt ved sammenligning av vilkårene i kap. 2.2 og kap. 7, der jeg drøfter om hensyn bak denne loven kan brukes ved spørsmålet om lovfesting av gjennomskjæringsregelen generelt.

Omgåelse har også en grense mot alminnelige spørsmål om tilordning og mot tilfeller hvor skatteyder har kalt arrangementet for noe annet enn det det faktisk er. Man har for eksempel kalt en avtale for kjøpekontrakt, men i realiteten er det en leieavtale. Slike tilfeller har en flytende grense mot omgåelsestilfeller, men det er dog en grense der.

Gjennomskjæring innebærer at man skattlegger situasjoner/ disposisjoner ut i fra det reelle innhold og ikke ut i fra de formelle forhold. Dette slås fast av høyesterett i Rt. 1999 s. 946 (ABB-dommen): ”I visse tilfeller fravikes utgangspunktet ved at det legges avgjørende vekt på overdragelsens reelle innhold, og ikke på dens form”.

Dette gjør at gjennomskjæringssituasjonen kan ligne på proforma situasjonen der man også skattlegger ut i fra de reelle forhold. Forskjellen er at man ved proforma gir uttrykk for en situasjon utad som man innad er enige om at ikke er realiteten, mens man ved gjennomskjæringstilfellene har gjort en disposisjon som er fullstendig lovlig og som man

⁷ Zimmer, Fredrik lærebok i skatterett s. 58

⁸ Zimmer, Fredrik Lærebok i skatterett s. 59 flg.

innad også har ment skal være slik. Det er flere dommer i dette grenseland. Grensen kan være vanskelig å trekke, og i de tidligere dommene var denne grensen enda mer uklar enn den er i dag. Dette kommer jeg tilbake til senere, i kapittel 6. Her behandles de tidligste dommene som har likheter med det vi i dag ser på som gjennomskjæring. For eksempel i Rt. 1921 s.462 (Skovveien) kan vi se en situasjon som lå nært oppunder proforma tilfelle.

Omgåelse har en side mot skatteunndragelse. Den ulovfestede gjennomskjæringsregelen er ligningsmyndighetenes rettslige grunnlag for å slå ned på uakseptabel skatteomgåelse. Regelen vil ikke være relevant å bruke ved skatteunndragelse. Skatteunndragelse innebærer at skatteyteren gir uriktige eller ufullstendige opplysninger, slik at ligningen blir basert på feil faktisk grunnlag. Reglene om skatteunndragelse finner man i ligningsloven, hovedsakelig i kapittel 4 som omhandler opplysningsplikten, kapittel 10 som omhandler tilleggsskatt og kapittel 12 om straff. Dette behandles ikke

2.3 Normens vilkår⁹:

2.3.1 Skattemessig motivert

For det første må transaksjonen være skattemessig motivert for at man skal kunne benytte gjennomskjæringsregelen. Det vil si at man etter en objektiv vurdering og ikke etter skatteyters subjektive vurdering kommer til at en transaksjon har ett skattemessig motiv. Det er ofte ikke dette vilkåret som skaper de største spørsmålene i gjennomskjæringssaker, fordi det er klart at det har vært en skattemessig fordel ved transaksjonen. Det har vært diskusjoner om dette er en del av totalvurderingen eller om det er et eget vilkår.

Det er dog ikke tilstrekkelig at man kommer fram til at en transaksjon har som motiv å spare skatt, det må være noe mer. I Rt. 1999 s.946 er det uttalt at ”Gjennomskjæring kan

⁹ Jeg beskriver disse vilkårene ut i fra Banoun og Zimmers fremstillinger av dem.

ikke foretas utelukkende fordi en transaksjon er skattemessig motivert.” Men høyesterett har slått fast at det er et nødvendig vilkår at transaksjonen har skattebesparelseshensikt, i Rt. 2002 s.456 ble det uttalt at ”et grunnvilkår for gjennomskjæring er at det hovedsakelige formål med disposisjonen er å spare skatt”. I “hovedsakelige formål” ligger kravet om at transaksjonen ikke skal ha noen egenverdi.

2.3.2 Egenverdi

Det stilles altså videre et krav om at transaksjonen ikke skal ha en egenverdi. Vilkårene for ulovfestet gjennomskjæring har stor likhet med vilkårene i sktl. § 14-90. Men det er noen forskjeller. Særlig kravet om egenverdi er strengere i den lovfestede regelen. Om transaksjonen har egenverdi eller ikke beror på hva man kan slutte ut i fra opplysningene i saken. Egenverdi vil si ”i hvilken grad rettsforholdet har vesentlig andre formål og virkninger for skatteyteren enn de skatterettslige”¹⁰

Kvisli formulerer egenverdikravet slik: ”Det vil neppe i noe tilfelle være tilstrekkelig å påvise at en transaksjon er fremkalt av skattemessige hensyn. Men jo mer formålsløse transaksjonene vil bli hvis det skattemessige hensyn kuttes ut, jo sterkere vil preget av arrangement være. Har transaksjonen ikke en viss egenverdi i.h.t. økonomiske realiteter, vil den skatterettslig sett ligge i faresonen selv om den privatrettslig sett er uangripelig”¹¹

Det er ikke bare positive, men også negative virkninger for skatteyter som skal tas i betraktning. Hvor mye som skal til for å si at en transaksjon har egenverdi vil være ulikt beroende på andre momenter i den konkrete saken. Generelt kan det sies at kravet til egenverdi ikke er et veldig strengt krav. Det skal ikke så mye til for å si at en transaksjon har egenverdi.

¹⁰ Zimmer, Fredrik Lærebok i skatterett s. 62

¹¹ Kvisli, Kåre Innføring i skatteretten s.109

2.3.3 Illojalitetskravet

I Rt. 2004 s. 1331 (Aker maritime) ble det uttalt ”For det annen må disposisjonen etter en totalvurdering fremstå som illojal eller stridende mot skattereglernes formål” Folkvord uttaler i sin artikkel¹² at “ illojalitets- og formålsvurderingen er to sider av samme sak. Dersom en transaksjon strider mot skattereglernes formål vil den normalt også fremstå som illojal.”. Jeg er enig i dette fordi det er det politiske fellesskapet som står bak lovens formål, og man må kunne forvente lojalitet mot dette fellesskapet.

I hvilken grad transaksjonen er i strid med lovgivers formål ”innebærer først og fremst at tilpasninger til skattereglene som lovgiver må anses for å ha forutsett og akseptert som er konsekvens av regelutformingen ikke kan anses som omgåelse.”¹³ Dette gjelder særlig der hvor skatteyder har tilpasset seg firkantede regler. Eksempelvis dersom man av skattemessige grunner venter med å selge sin bolig til dagen etter at eiertid og botid er oppfylt etter skattelovens § 9-3,2. Dette kan ikke rammes av omgåelse. Dette synspunktet støttes også av Høyesterett som har uttalt at “det vil som hovedregel heller ikke være stridende mot skattereglernes formål å tilpasse seg en kvantitativ skatterettslig grense selv om tilpasningen er hårfin, så lenge den er reell”, jfr. Rt-2007-209 (Hex).

Zimmer kritiserer i en artikkel¹⁴ hvordan vilkårene for gjennomskjæring formuleres ulikt i Rt. 2006 s.1062(A-dommen), Rt. 2006 s. 1199(Nagel-Erichsen) og Rt. 2006 1232 (Telenor). Særlig er det vilkåret jeg her omtaler som illojalitetskravet som kritiseres. I Telenor-dommen er det klare føringer for at dette skal vurderes på subjektivt grunnlag “hva skatteyderen må antas å ha lagt vekt på” men også “hva som har vært den viktigste motivasjonsfaktor, må avgjøres ut i fra en samlet vurdering av de opplysningene som foreligger i saken.” Zimmer kritiserer videre at en skattebesparelse på 8,6 milliarder ikke

¹² Folkvord, Betydningen av ulemper ved ulovfestet omgåelse

¹³ Zimmer, Fredrik Lærebok i skatterett s. 63

¹⁴ Zimmer Hva er vurderingstema i omgåelsessaker?

var sterk nok presumsjon for at skattemotivet var det fremtredende for selskapet. Mens førstvoterende i ABB-dommen uttaler: “Jeg understreker at lojalitetsvurderingen må foretas på objektivt grunnlag uavhengig av partenes subjektive forhold.” Bakgrunnen for en objektiv vurdering må være at vi kan ikke finne ut sikkert hva skatteyder har tenkt, men dette modifiseres noe av omstendighetene, og hvilke spor som skatteyder har etterlatt.

Zimmer konkluderer imidlertid med at “Telenor formuleringen av omgåelsesnormen ikke er sterkere etablert enn at det er mulig å vende tilbake til en formulering av problemstillingen som ikke inneholder dette grunnvilkåret, i alle fall ikke i dets subjektive form.” Bruken av subjektivitet kritiseres av Zimmer i artikkelen.

Også Folkvord¹⁵ bemerker at høyesterett ikke har vært konsekvent ved angivelsen av vurderingstemaet i totalvurderingen og at det fortsatt er knyttet usikkerhet til dette. Det er altså fortsatt noe uklart om vurderingen om illojalitet skal være objektiv eller subjektiv. Det er også uklart hva som menes med subjektiv og objektiv vurdering. En objektiv vurdering konstaterer at noe faktisk er i striid med formålet. Mens en subjektiv vurdering derimot tilsier en tilsiktet strid med formålet. Disse forklaringene er som to ytterpunkter, og kanskje litt unaturlige i denne sammenheng. Det kan for eksempel vanskelig tenkes at man gjør en transaksjon i den hensikt å stride mot lovens formål. Det er også derfor det er vanskelig å bestemme hva som skal legges i disse begrepene.

2.4 Hensyn bak gjennomskjæringsregelen

Det man skal være lojal mot er de hensyn og formål som ligger bak en skatteregel. Domstolen kan ikke vektlegge alle typer hensyn når de skaper rett. Høyesterett skal når de driver med rettsskapning hovedsakelig legge vekt på de hensyn som Stortinget har lagt til grunn på området. Hvordan domstolen skaper rett kommer jeg tilbake til i kap. 5.

¹⁵ Folkvord Betydningen av ulemper ved ulovfestet omgåelse.

De hensyn som ligger til grunn for den ulovfestede gjennomskjæringsregelen bør da være hensyn som ligger til grunn for skattelovgivningen generelt. Eksempler på slike hensyn er fordelingshensyn, som tilsier at godene i samfunnet skal fordeles mer likt. Fordelingshensyn er noe vårt samfunn bygger på. Det er også samfunnsøkonomiske hensyn. Den velferden vi har må finansieres, og det gjøres delvis gjennom skatter. Andre sentrale hensyn er nøytralitetshensyn og hensyn til likebehandling. Skattesystemet skal virke likt på alle i samme situasjon. Her kommer man også inn på hensyn til effektivitet og konsekvens i regelverket.

Flere av disse er hensyn som betegnes som “sterke samfunnsmessige hensyn”. Det vil si at de er grunnleggende for vårt samfunn. Senere i avhandlingen drøfter jeg forholdet mellom sterke samfunnsmessige hensyn og hensyn bak legalitetsprinsippet forutberegnelighet og rettssikkerhet. Dette kommer jeg tilbake til i kapittel 4.

3 Legalitetsprinsippet på skatterettens område

I dette kapittelet skal jeg redegjøre for legalitetsprinsippet. Hovedsakelig vil jeg behandle legalitetsprinsippet på skatterettens område, men jeg vil først redegjøre for prinsippet ut i fra forfatningsteorien. Jeg kommer i kap. 3.2 tilbake til legalitetsprinsippet mer spesielt for skatteretten. Bakgrunnen for denne delen av fremstillingen er å redegjøre for hvilket hjemmelskrav legalitetsprinsippet stiller. Og redegjøre for hva som eventuelt kan ha relativisert dette hjemmelskravet.

3.1 Generelt om legalitetsprinsippet

Tradisjonelt har det vært to tilnærminger til legalitetsprinsippet, henholdsvis den "positive" og den "negative" angivelse av dets innhold. Den "positive" brukes hovedsakelig av Andenæs, mens Eckhoff tar utgangspunkt i den "negative" angivelse av legalitetsprinsippet. Tradisjonell eller positiv tilnærming er omtalt som et bånd på offentlige myndigheters adgang til inngrep ovenfor den enkelte.

Negativ eller formell tilnærming tar utgangspunkt i det generelle prinsipp om at det trengs kompetanse for å treffe bestemmelser som er rettslig bindende for seg selv og andre. Det gjelder både for offentlige og private myndigheter. Det er ikke bare lov som kan være et slikt kompetansegrunnlag. Lovhjemmel kreves kun dersom ingen av de andre kompetansegrunnlag strekker til.

Det er også en tredje tilnærming til legalitetsprinsippet, der man ser prinsippet som en glideskala presentert hovedsakelig av Jan F. Bernt. Hver av disse tilnærmingene forklarer hjemmelskravet ulikt, jeg går derfor kort inn på hver av dem

3.1.1 Den tradisjonelle tilnærmingen

”Innholdet i legalitetsprinsippet er at offentlige myndigheter ikke kan gripe inn ovenfor borgerne i individuelle tilfeller uten å ha hjemmel for det i formell lov”¹⁶

Dette er den tradisjonelle måten å tilnærme seg legalitetsprinsippet, og etter denne tilnærmingen er utgangspunktet for all offentlig myndighetsutøvelse at legitimitet i form av hjemmel i formell lov er nødvendig i de tilfeller hvor forvaltningen griper inn i privates rettsstilling. Jeg skal kort se på de ulike elementene ved denne tilnærmingen. Jeg har tatt utgangspunkt i Andenæs¹⁷ for denne beskrivelsen.

*Hva omfatter betegnelsen ”offentlige myndigheter”?

Det er hovedsakelig forvaltningen legalitetsprinsippet retter seg mot fordi det er forvaltningen som i utgangspunktet ikke kan gjøre inngrep i borgernes rettssfære uten hjemmel. På skatterettens område vil det først og fremst være skatteetaten, men også ligningskontorene. Det vil si at skatteetaten ikke kan pålegge skatt for en skatteyter dersom det ikke finnes hjemmel i lov. Men offentlig myndighet omfatter også domstolen som ikke kan dømme i skattesaker uten hjemmel.

*Hva omfatter betegnelsen ”borgerne” og ”private rettssubjekter”?

Dette er bare ulike termer for samme krets av rettssubjekter. Det er først og fremst klart at dette omfatter fysiske enkeltpersoner. Men også juridiske personer slik som selskaper, eksempelvis AS beskyttes av legalitetsprinsippet. Det er ikke kun norske statsborgere som er omfattet, forvaltningen vil dermed ikke vilkårlig kunne pålegge turister plikter uten en gyldig hjemmel. Borgeren eller rettssubjektet i skatteretten vil være den som er skatteyter, enten det er en person, en sammenslutning eller en bedrift. Alle egne skattesubjekter vil være borger i denne forstand. Skatteloven § 2-1.1 og 2-2.1

¹⁶ Andenæs, Statsforfatningen i Norge s.176

¹⁷ Andenæs, Statsforfatningen i Norge

*Hva skal til for at det foreligger et ”inngrep” som krever lovhjemmel?

”Når myndighetsutøvelse fra forvaltningen utgjør et inngrep som krever et nærmere definert rettsgrunnlag har stor betydning for å avklare innholdet av den positive definisjonen av legalitetsprinsippet, ifølge denne oppfattelsen av prinsippet er det nemlig i høy grad inngrepets art og innhold som er hovedårsaken til selve hjemmelskravet.”¹⁸

Hjemmelskravet er relativt alt etter arten og omfanget av inngrepet. Det beror på inngrepets karakter og intensitet. Kan det oppstilles kriterier for hvilke avgjørelser og forskrifter fra forvaltningen som krever lovhjemmel? Dersom det dreier seg om avgjørelser som fra forvaltningens side pålegger byrder er det etter tradisjonell oppfattelse ikke tvil om at lovhjemmel er påkrevet. Det er neppe heller tvil om at inngrepets rekkevidde og intensitet har stor betydning for det konkrete hjemmelskrav. Hvorvidt et konkret inngrep krever hjemmel og hvor klar denne hjemmel skal være avhenger i høy grad av det enkelte inngrep fra forvaltningens side. Særlige reelle hensyn gjør seg gjeldende innen de ulike rettsområdene. Det kan være tale om særlige hensyn til rettssikkerhet eller private interesser som trekker i retning av et skjerpet hjemmelskrav. Innen skatteretten er det særlig hensyn som, forutberegnelighet, likhetsbehandling og sammenheng i skattesystemet som gjør seg gjeldende. Dette er grunnleggende hensyn som er viktige å ivareta spesielt siden konsekvensene for skatteyter kan bli så betydelige. Dette kan da peke i retning av et skjerpet hjemmelskrav innenfor skatteretten.

*Hva menes med ”hjemmel i formell lov”?

”Hovedtanken bak lovhjemmelskravet er at enkeltindividet skal kunne forutse og innrette seg etter sin rettsstilling og ikke uventet bli møtt med regler og sanksjoner fra forvaltningen”¹⁹

¹⁸ Andenæs, Statsforfatningen i Norge 10 utg.

¹⁹ Skjerdal, Nicolai Jussens Venner Hva betyr klar lovhjemmel? S.343

Er det kun formell lov som er vedtatt av Stortinget etter reglene i Grunnloven §§ 76-79 som gjelder eller kan lov også bety andre typer hjemmelsgrunnlag? I så tilfelle hvilke typer rettskilder anerkjennes som selvstendige rettsgrunnlag for forvaltningens inngrep? Og innebærer legalitetsprinsippet et krav om at lovfortolkningen der det er lov skal holde seg nært lovens ordlyd og ikke inkludere utvidende og analogisk tolkning?

Utgangspunktet er at oppfatningen anses for å være restriktivt på dette punktet, men teorien er åpen for inntakelse av andre hjemmelsgrunnlag enn formell lov. ”I det moderne samfunn må selve lovgivningskompetansen i utstrakt grad overlates til forvaltningen. Når det ved legalitetsprinsippet vises til at forvaltningen må ha hjemmel i lov er det altså tilstrekkelig at rettsgrunnlaget er lov (forskrift) gitt av forvaltningen selv i henhold til formell lov.”²⁰

Men hva med regler som ikke er vedtatt ved formell lov, men likevel har lovs rang? Kan slike regler sies å oppfylle kravet til hjemmel i formell lov? Dette kommer jeg nærmere tilbake til nedenfor når det gjelder skatteretten. Når det gjelder spørsmålet om hvor klar en hjemmel må være for at den skal kunne tjene som hjemmel på legalitetsprinsippetets område er det heller ikke noe generelt svar på dette. I noen tilfeller vil det være greit å trekke inn andre rettskilder for å klargjøre ordlyden, og i andre tilfeller må man holde seg tett opp til lovens ordlyd.

Kravet om hjemmel i formell lov vil altså bero på hva slags inngrep det er snakk om. Er det snakk om en særlig inngripende handling vil kravet om hjemmel i lov og kravet om hvor klar denne hjemmelen skal være, være strengere. Det kan altså ikke her gis noe generelt svar på spørsmålet om hva slags hjemmel som kreves, dette varierer fra rettsområde til

²⁰ Skjerdal, Nicolai Jussens Venner Hva betyr klar lovhjemmel? S.343

rettsområde og muligens kan det også varere innen for ett og samme rettsområde. Jeg kommer tilbake til dette spørsmålet mer spesifikt for skatteretten nedenfor.

3.1.2 Den formelle tilnærmingen

Legalitetsprinsippet kan også uttrykkes som et krav om at ”hjemmel i lov er nødvendig hvis det ikke foreligger et annet grunnlag for kompetanse”²¹ Denne tilnærmingen har først og fremst vært fremmet av Eckhoff.

Utgangspunktet er at hjemmel i lov er nødvendig bare når forvaltningen ikke har annet grunnlag for kompetanse, eller når grunnlaget som blir påberopt ikke strekker til. Visse tiltak krever hjemmel i formell lov på grunn av sitt innhold. Det er i utgangspunktet tilstrekkelig at loven eller bestemmelser gitt i medhold av den gir kompetanse.

Et sikrere grunnlag for å finne ut når det er nødvendig for forvaltningen at hjemmelen er gitt i lov får man ved å se på forholdet mellom lovgiverkompetansen og kompetanse som bygger på annet grunnlag. Utgangspunktet er at kompetanse er nødvendig for å treffe rettslig bindende beslutninger. Eckhoff legger til grunn fem ulike kompetansegrunnlag. Organisasjons og instruksjonsmyndighet, privat autonomi, Grunnlovens spesielle kompetanseregler og annen sedvanerettslig kompetanse i tillegg til hjemmel i lov. For å finne ut når hjemmel i lov er nødvendig må man først se på hva som ligger i de andre fire kompetansegrunnlagene:

- Organisasjons og instruksjonsmyndighet, dvs. kompetanse som overordnede i forvaltningen har til å bestemme over underordnede personer eller organer ved å fastsette hvem som skal gjøre hva. Denne kompetansen gjelder kun innad i

²¹ Eckhoff, Torstein Forvaltningsretten s. 326

forvaltningen, og kan ikke regulere rettsforholdet mellom private eller mellom private og forvaltningen.

- Det offentliges private autonomi dvs. rådigheten over eiendom og andre rettigheter, og kompetansen til å binde seg ved avtale. Offentlige myndigheter kan på samme måte som private rettssubjekt treffe bindende beslutninger på bakgrunn av eierrådighet til for eksempel en bygning, tilsvarende kan de også inngå bindende avtaler innbyrdes eller med private rettssubjekter.
- Grunnlovens spesielle kompetanseregler. Grunnloven gir i visse tilfeller kompetanse til å bruke en annen vedtaksform en formell lov. ”Først og fremst de regler som gir Stortinget kompetanse til å treffe vedtak i plenum bla skatter og bevilgninger.”²²
- Annen sedvanerettslig kompetanse, eks forvaltningens ulovfestede kompetanse til å omgjøre egne og underordnede vedtak. Et forvaltningsorgan kan uten hjemmel i lov, men likevel på bakgrunn av visse regler omgjøre de vedtak som et fattet.

Alle disse kompetansegrunnlagene har en begrenset rekkevidde, og man trenger hjemmel i lov der som man ikke kan anvende noen av disse. Når ingen av dem strekker til er lovgivningskompetansen det eneste som forvaltningen kan bygge på som grunnlag for rettslig bindende beslutninger.

Disse kompetansegrunnlagene er uformet først og fremst for forvaltningen, og passer således ikke så godt for å beskrive hvilke andre kompetansegrunnlag høyesterett kan bygge på annet enn hjemmel i formell lov.

3.1.3 Glidende overgang

Jan Fridthjof Bernt presenterer en tilnærming som kan ses på som en form for mellomting mellom de to nevnte modeller. Han benytter en glideskala hvor det stilles stadig strengere

²² Eckhoff. Torstein Forvaltningsretten s. 328

krav til hjemmelen ettersom selve inngrepet øker i intensitet og styrke. Han uttrykker det selv: “I denne større sammenheng kan man tenke seg å oppfatte legalitetsprinsippet ikke som en særregel for rettskildebruken på et bestemt positivt eller negativt avgrenset område, men som en generell rettskildemessig standard eller retningslinje – en alminnelig regel om at jo sterkere innslag av heteronom kompetanse det er tale om å legge i en kompetanseregulering, jo mer bastant må det rettskildemessige grunnlag for denne være.” Det er denne tilnærmingen jeg hovedsakelig vil ta utgangspunkt i kapittel 3.2 for å forsøke å plassere skatteretten på denne glideskalaen og dermed avgjøre hvor strengt hjemmelskrav som kreves.

Bernt skriver videre at “Et slikt glideskalasynspunkt passer i alle fall svært godt innenfor det tradisjonelle legalitetsprinsippets område. Det forklarer hvorfor domstolene i noen tilfeller opererer med særdeles rigide krav til det rettskildemessige grunnlag for en heteronom kompetanse, et krav om «uttrykkelig» eller «særlig klar hjemmel» i lov, mens de i andre situasjoner tar hjemmelskravet vesentlig mer avslappet og nøyer seg med å bygge på analogi, utvidende tolking m.m., med støtte i uttalelser i forarbeidene eller ut fra reelle hensyn.”²³ Dette synet kan i tillegg trekkes lenger for å begrunne hvorfor man i noen tilfeller krever hjemmel i formel lov, og i andre ikke. Der klarer man seg med hjemmel i sedvane eller rettspraksis.

Bert selv uttrykker det slik: “Under denne synsvinkel blir altså legalitetsprinsippet ikke bare en særregel om hvilke typer av rettskildefaktorer offentligrettslig kompetanse kan bygge på, slik både den tradisjonelle lære og Eckhoffs modell forutsetter, men også en generell retningslinje for veiningen av disse. Utgangspunktet er at enhver kompetanse til å avgi rettslig bindende dispositive utsagn må ha hjemmel. Retningslinjens innhold er at når det er spørsmål om det foreligger heteronom kompetanse, vil det stilles særlig krav til det

²³ Bernt, Jan Fridthjof

rettskildemessige grunnlag for å anta at slik foreligger, krav som imidlertid vil variere med den aktuelle kompetanses mer eller mindre inngripende karakter overfor borgeren. « Jo større inngrep, jo klarere hjemmel. » ²⁴ Når man sier at skatteretten er av inngripende karakter, må man altså ha hjemmel. Men det beror i følge Bernt på hvor inngripende man kan si at skatteretten er, for hvor strengt hjemmelskrav som skal stilles.

3.2 Legalitetsprinsippet på skatterettens område

Høyesterett har som sagt i innledningen uttalt at skatteretten er et område der legalitetsprinsippet står sterkt. Det å pålegge en økonomisk byrde slik beskatning gjør utgjør et stort inngrep ovenfor den enkelte borger. Det er derfor viktig at dette ikke kan skje vilkårlig, og at det kan forutsies.

I det følgende drøfter jeg legalitetsprinsippets grenser innenfor skatteretten. Jeg behandler først legalitetsprinsippets betydning i skatteretten som hjemmelskrav og tolkningsfaktor. Herunder hva slags krav prinsippet stiller til domstolen i skattesaker, for å vurdere hvor bundet domstolen er av legalitetsprinsippet. Jeg går så over til å se på legalitetsprinsippets grenser i forhold til tilbakevirkning i kap.3.4. I 3.5 redegjør jeg for hvordan legalitetsprinsippet står i forhold til sterke samfunnsmessige hensyn.

3.2.1 Hjemmelskravet i skattesaker

For det første er det et sentralt spørsmål hvor strengt hjemmelskrav legalitetsprinsippet stiller innenfor det skatterettslige området. Legalitetsprinsippet omtales av Bernt som en glideskala. Strafferetten er ytterpunktet hvor hjemmelskravet er strengest. Skalaen fortsetter gjennom forvaltningsretten og over i privatretten. På privatrettens område er legalitetsprinsippet ikke et tema i det hele tatt. På denne skalaen ligger naturlig nok

²⁴ Bernt, Jan Fridthjof

skatteretten innenfor forvaltningsretten, men også her er det forskjeller med hensyn til hvor strengt legalitetsprinsippet gjelder ettersom hvor i forvaltningsretten man befinner seg.

Det er altså ikke så mange dommer hvor det uttales direkte noe om legalitetsprinsippet, men der det sies mest er i Zenith- dommen fra 1997. Her uttalte førstvoterende at: “Den fremgangsmåte som ligningsmyndighetene her har benyttet, illustrerer problemer som generelt knytter seg til en gjennomskjæring på ulovfestet grunnlag. En slik gjennomskjæring vil ofte medføre forstyrrelser i et finmasket regelverk. Og særlig vil jeg peke på de betydelige vansker borgerne får med å forutse de skattemessige virkninger av ulike privatrettslige disposisjoner. Dette er et viktig hensyn på skatterettens område, og det er i stor grad ivaretatt (...) ved legalitetsprinsippet.”

3.2.2 Hva slags krav stiller legalitetsprinsippet til domstolen?

For Stortinget er legalitetsprinsippet en formell skranke. Men for domstolen og alle andre er det en materiell skranke, altså en konkret hindring for myndighetsutøvelse.

Forvaltningen må kunne vise til et rettsgrunnlag for å utøve myndighet ovenfor rettssubjektene, det må også domstolen.

Når domstolen skal treffe avgjørelser må den bygge på et eller annet grunnlag. Det er dels tradisjonsbestemt og dels høyesterett selv som bestemmer hva de skal bygge på, men med legalitetsprinsippet som grense. For domstolene har legalitetsprinsippet betydning i to forskjellige forbindelser. For det første under kontrollen med at andre offentlige organer etterlever prinsippene. For det annet ved bedømmelsen av om de selv trenger hjemmel i lov for sine avgjørelser.²⁵ Det er kun den andre delen av dette jeg vil ta form meg her, fordi det er først og fremst dette som har betydning for om den ulovfestede gjennomskjæringsnormen legalt kan tjene som hjemmel på legalitetsprinsippets område.

²⁵ Eckhoff, Torstein Legalitetsprinsippet s. 226 Tidsskrift for rettsvitenskap 1963.

I straffesaker gjelder et meget strengt legalitetsprinsipp som kommer frem av grl. § 96 og § 99. Dette innebærer at ingen kan dømmes til straff uten hjemmel i formell lov. Dette er også gitt uttrykk for i en del dommer eksempelvis: Rt-2005-1329 Saken gjaldt en trafikkulykke der en person mistet livet. Sjøføren ble mistenkt for promillekjøring, men det ble på sykehuset ikke tatt blodprøver for dette. Høyesterett kom til at politiet ikke etter taushetsplikten i helsepersonelloven § 12 ikke gis tilgang til de andre blodprøvene som var tatt av sjøføren fordi han var blitt skadet i ulykken. Forsvareren anførte:

“Helsepersonelloven § 12 er en særregel om helsepersonellens handlingsplikt og ikke noe generelt unntak fra de alminnelige regler om taushetsplikt. Ved etterforskning i en straffesak er man i kjerneområdet for legalitetsprinsippet, og unntakene bør være snevre. Etter helsepersonelloven § 12 plikter helsepersonell å medvirke ved politiets etterforskning. Mulige forsømmelser i så måte kan eventuelt lede til tiltak overfor de ansvarlige, men utvider ikke påtalemyndighetens rett til innsyn.”

Her ville altså ikke høyesterett strekke lovhjemmelen på grunn av legalitetsprinsippets strenge karakter på området, selv om hensynet til andre borgere og til de skadelidte kunne tilsi at de burde det. I sivile saker kan derimot andre rettskilder tjene som erstatning for lovhjemmel. For eksempel kan avtale være en hjemmel mellom to parter. I Rt. 1967 s. 524 har Høyesterett antatt at det er gårdseierens plikt å rydde fortauet utenfor sin eiendom for is og snø. Dette har de hjemlet i sedvanerett. Dette er bare ett av flere eksempler på at det i privatretten er flere regler som er kommet til i høyesterett. Et annet eksempel er store deler av erstatningsretten. Dette er grunnlag som i dag tjener som aksepterte hjemler. Men dette er ikke områder der legalitetsprinsippet står sterkt. Begge disse eksemplene er på privatrettslige områder.

Forvaltningsretten som kan sies å være en mellomting mellom disse to, og her er det annerledes. “Hovedsynspunktet i norsk rettsteori har imidlertid vært at legalitetsprinsippet

bare stiller krav enten til en lovbestemmelse eller til en allerede bestående rettsregel.”²⁶ Det kan altså forekomme at domstolene treffer avgjørelser som utvilsomt må sies å gripe inn i privatfolks rettssfære uten å påberope seg noen hjemmel i formell lov, men dette må etter min mening ses som en svekkelse av legalitetsprinsippet.

3.2.3 Graderinger innenfor skatteretten

Det har vært argumentert for at det er forskjeller innenfor skatteretten om hvor strengt hjemmelskravet er. Zimmer²⁷ hevder at legalitetsprinsippet gjør seg særlig gjeldende hvor det er spørsmål om hjemmel for skatteplikt og ikke så mye der det er spørsmål om reglen gir fradragsplikt eller annen fordelaktig skatteposisjon. Dette argumentet får også støtte i Rt. 2005 s.577: “Jeg er i utgangspunktet enig med staten i at legalitetsprinsippet på skatterettens område ikke står like sterkt når det gjelder periodisering av kostnader som når det gjelder skatteplikt.”

Bakgrunnen for dette kan være at periodisering ikke gjelder om man skal betale skatt eller ei, men når man skal betale den. Det har fortsatt store konsekvenser når skatten skal betales, og særlig for næringsdrivende der man har behov for å forutse når man skal betale skatt på grunn av den ofte store pengestrømmen. Etter mitt syn burde legalitetsprinsippet gjelde like strengt i disse tilfellene fordi utfallet kan få såpass store konsekvenser for skatteyder.

Graderinger innenfor skatteretten kan ses som et uttrykk for at hensynet til forutberegnelighet ikke gjelder like sterkt på alle områder innenfor skatteretten men:“(…) hensynet til forutberegnelighet setter likevel grenser for hvor langt man kan gå i å anse at

²⁶ Banoun, Omgåelse av skattereglene s.90

²⁷ Zimmer, Lærebok i skatterett

det foreligger hjemmel på grunnlag av andre rettskilder når lovteksten etterlater tvil eller som her, er taus.”

Det må kreves at skattyterne i rimelig utstrekning skal kunne forutse sin rettsstilling, jf. eksempelvis Rt. 1990 s.1293 (Ytterbøe) ”Den lovforståelse som staten hevder, er således verken i loven eller dens forarbeider kommet til uttrykk med den klarhet som må kreves for at skattyterne skal kunne innrette seg etter regelverket. (...) At hensynet til forutberegnelighet på skatterettens område må tillegges betydelig vekt, er kommet til uttrykk både i rettspraksis og i teori.” Legalitetsprinsippet setter også her grenser for hvor langt retten kan gå der hvor man ikke har noen skatterettslig hjemmel.

Skattelover blir ofte til under tidsnød og det kan lede til at regelverket ofte er mindre konsekvent og logisk enn man kunne ønske. Man bør dermed være varsom med antitetisk fortolkning i skatteretten fordi man ikke kan være trygg på at reglene er ment å være uttømmende. Man går ofte langt i retning av å velge det alternativet som best harmonerer med formålet og grunnleggende prinsipper på området. Dette for å gi best mulig sammenheng i regelverket

3.2.4 Legalitetsprinsippet som tolkningsfaktor

Legalitetsprinsippet har også betydning som tolkningsfaktor for de ulike hjemmelsgrunnlagene. Dette er et metodespørsmål.

Det er klart at det fremdeles er plass til fleksibel eller pragmatisk fortolkning av ordlyden, og at det ikke må være en helt klar lovhjemmel. Men det er et spørsmål i hvilket omfang og under hvilke forutsetninger dette gjelder. Det ble anført i for Høyesterett i Rt. 1965 s.40 av skatteyder at:” ... legalitetsprinsippet som på skattelovgivningens område krever at loven ikke strekkes ut over den grense som en likefrem og naturlig forståelse av det ordene tilsier.”

Det som må ses i forhold til hverandre er hensyn til likhetsbetraktninger, forutberegnelighet og hensyn til en effektiv, fleksibel og tilpasningsdyktig forvaltning. Det er ulikt fra rettsområde til rettsområde hvor sterk disse hensynene gjør seg gjeldene og hvor store byrder og hvor inngripende tiltak som bestemmes. Det å skulle tvangsflytte et barn eller pålegge alvorlige økonomiske konsekvenser vil kreve betydelig klarere hjemmel enn enklere inngrep med mindre alvorlige konsekvenser.²⁸ Domstolen har ikke tillatt forvaltningen veldig mye spillerom når det gjelder dette spørsmålet. Og ”helhetsinntrykket er utvilsomt at domstolene har tillatt seg langt større frihet enn de har innrømmet forvaltningsorganene”²⁹

Om metodebruken på skatterettens område skriver Zimmer i sin Lærebok i skatterett at den alminnelige juridiske metode som omtales i rettskildelæren også gjelder på skatterettens område. På bakgrunn av legalitetsprinsippet står lov-stoffet helt sentralt, og prinsippene for lovtolkning er meget viktige. Lovens ordlyd er her som ellers utgangspunktet for tolkningen, men det kan ikke sies å gjelde et så strengt hjemmelskrav at det dersom ordlyden skaper tvil ikke kan trekkes inn andre rettskilder. Dette må også gjelde for tolkning av gjennomskjæringsregelens vilkår.

Som vanlig vil bruken av forarbeider og rettspraksis være relevant. Under den tiden normen var under utvikling var det mer uklart hva innholdet i normen egentlig var. Under denne tiden vil man kunne stille spørsmål om hvor godt hensynet til forutberegnelighet og likhet var ivaretatt. Den ulovfestede gjennomskjæringsnormen er som jeg kommer tilbake til skapt gjennom et samspill mellom rettspraksis og teori. Rettspraksis vil derfor være av avgjørende betydning her for hva som legges i den ulovfestede gjennomskjæringsnormen. I og med at innholdet i den ulovfestede gjennomskjæringsnormen beror på hva høyesterett

²⁸ Graff Nielsen, s.233 flg.

²⁹ Eckhoff, Torstein Legalitetsprinsippet 1963Tidsskrift for rettsvitenskap s. 228

legger i den vil også rettspraksis fra tilstøtende problemstillinger være relevant. Forarbeidene til de aktuelle lovbestemmelsene som eks. § 14-90 vil kunne få betydning. Lovforarbeider tillegges generelt ofte stor betydning i skatteretten. Se kapittel 7.

Men spesielt for skatteretten er at lovens formål vil ha betydning for tolkningen med det mål for øyet å skape konsekvens og likhet i beskatningen. Men hensynet til forutsigbarhet setter grenser for hvor langt man kan gå. ”Skatteyder skal i rimelig utstrekning kunne forutse sin rettsstilling og kunne innrette seg etter reglene.”³⁰

Ligningspraksis er vanligvis i yttergrensene blant tolkningsfaktorene, men er blitt tillagt adskillig vekt i høyesterett i skattesaker. Blant annet ligningsmyndighetenes og lignings-Abc-ens standpunkt er vektlagt.³¹ De vil ut i fra likhetsprinsippet i skatteretten kunne inneholde viktige argumenter i forhold til skatteyderne. Når det brukes til presiserende fortolkning er dette ikke særlig kontroversielt. Dette er annerledes fra andre rettsområder der forvaltningspraksis sjelden tillegges avgjørende vekt. Vekten av ligningspraksis vil avhenge av dens frekvens, varighet og dens konsistens. Høyesterett har lagt større vekt på ligningspraksis i favør enn i disfavør av skatteyder. Dette kan blant annet ses i Rt. 2001 s.1444 Skøyen næringspark. ”Det må (...) være klart at ligningspraksis får større vekt når fravikelse av denne praksis vil være til skade for skattyderen”. Denne lovforståelsen hadde etablert seg gjennom praksis over lengre tid, og fravikelse av denne praksis ville være til skade for skattyderen. Retten til fremføring av underskudd var dermed ikke tapt. Høyesterett ser seg ikke bundet av slik praksis og dersom det ligningsmyndigheten har tolket reglene direkte feil.

Legalitetsprinsippet stiller ikke så strenge krav til tolkningen av lovteksten at man ikke kan bruke andre hjemmelsgrunnlag for å klargjøre meningen med loven.

³⁰ Zimmer, Fredrik lærebok i skatterett s. 46

³¹ Gjems-Onstad 2008 s. 1087

3.2.5 Bindende forhåndsuttalelser

En særlig ordning i skattesaker er bindende forhåndsuttalelser. Bindende forhåndsuttalelser er ikke en rettskildefaktor. Disse ligger utenfor yttergrensen, men likevel har de en betydning i forhold til legalitetsprinsippet.

Forhåndsuttalelsene binder skatteetaten til det resultatet som forhåndsuttalelsen kommer til. Uttalelsene kan ikke påklages eller bringes inn for domstolen. Uttalelsene er ikke bindende i noen andre saker enn den konkrete saken uttalelsen er gitt for, men det er ikke fullstendig avklart hva slags rettskildemessig vekt de kan ha i andre saker. Hensynet til likhet tilsier at et lignende tilfelle bør behandles likt, men det antas at bindende forhåndsuttalelser ikke kan tillegges større vekt enn administrative uttalelser ellers.³² Skatteyter kan ovenfor senere instanser erklære at forhåndsuttalelsen ikke skal legges til grunn, og en slik erklæring kan da ikke trekkes tilbake dersom resultatet skulle bli dårligere.

For den ulovfestede gjennomskjæringen vil dette si at det i ett tilfelle kan bli snakk om og ikke betale skatt fordi man har en forhåndsuttalelse som sier at man er utenfor vilkårene. Mens man i en liknende sak må betale skatt fordi man likevel har funnet ut at man er innenfor vilkårene av den ulovfestede normen. Den tidligere forhåndsuttalelsen vil jo da ikke gjelde på dette tilfellet. Her skapes problemer i forhold til forutberegnelighet og prinsippene om likhet.

På den andre siden kan man si at muligheten for bindende forhåndsuttalelse i den enkelte sak er med på å avhjelpe urettferdigheten ved ulovfestet gjennomskjæring. I de saker der man har med gjennomskjæring å gjøre vet de involverte stort sett at de er i grenseland, og de kan da bare spørre før de gjør transaksjonen om hvordan den vil komme til å bli

³² Zimmer, Fredrik Lærebok i skatterett s. 56

behandlet. I Rt 1976 s.302 skriver førstvoterende: “I det ene tilfelle var avviklingen gjennomført, men ligningsmyndigheten tillot i 1971 etter søknad at transaksjonen ble omgjort. Det annet tilfelle gjaldt en forhåndsforespørsel fra skattyteren, og denne forespørsel ble av Oslo ligningskontor i mai 1970 besvart med at det « er meget som taler for at ligningsmyndighetene vil foreta en utbyttebeskatning overfor aksjonærene i – – ». Ettersom dette svar ble likvidasjonen ikke gjennomført. Hadde ankemotpartene rettet en tilsvarende forespørsel til ligningsmyndighetene, ville de vel ha fått et lignende svar. Det synes derfor ikke å være noe særlig grunnlag for ankemotpartene til å beklage seg over at deres egen forutberegning har sviktet. Og noe brudd på et likhetsprinsipp kan jeg ikke se foreligger.”

Etter mitt syn skaper det usikkerheter i rettssystemet om det blir holdt i mot skatteyter at vedkommende ikke har brukt ordningen om bindende forhåndsuttalelser. Likevel har dette en side mot lojalitetskriteriet. Det kan argumenteres at man visste at transaksjonen man gjør er tvilsom og at man derfor unnlater å spørre første.

3.3 Tilbakevirkning

I det følgende går jeg inn på hvilke grenser som gjelder for lovers tilbakevirkende kraft på skatterettens område. Dette gjøres som en del av å utrede legalitetsprinsippets grenser. De hensyn som gjør seg gjeldene bak tilbakevirkning er langt på vei de samme som ved legalitetsprinsippet. Det kan stilles spørsmål om legalitetsprinsippet inneholder en regel om at all offentlig inngripen i den private sfære krever hjemmel i lovlig lov, slik at dersom en regel strider mot grunnloven, vil heller ikke legalitetsprinsippets krav være oppfylt.

Legalitetsprinsippet kan sies å ha to sider. Den ene hvor man ser fremover og prinsippet tilsier at det ikke kan gripes inn i nye tilfeller uten hjemmel i lov. I tillegg kan det sies at prinsippet har en side bakover, hvor man overhode ikke kan gripe inn. Legalitetsprinsippet og tilbakevirkning er her to sider av samme sak. Hvis dette er tilfelle vil det bety at dersom

gjennomskjæringsregelen strider mot grl. § 97 eller vil dette automatisk skape problemer i forhold til legalitetsprinsippet.

Fra Banoun “ I england ble ulovfestet omgåelse doktriner kritisert for å medføre beskatning med tilbakevirkende virkning. Basert på betraktning om at en lovbestemmelse bare vil virke fra ikrafttreden.” Hvis dette stemmer også i norsk rett, vil dette automatisk skape et problematisk forhold til legalitetsprinsippet i det det kreves hjemmel i lovlig lov. Og i om med at loven ikke er vedtatt er den ikke trådt i kraft.

3.3.1 Eldre formulering av tilbakevirkning

I Rt. 1976 s. 302 ble det anført av skatteyder at “Det er først etter 1970 at oppfatningen delvis er blitt en annen, men det vil stride mot legalitetsprinsippet å bringe denne endrede oppfatning til anvendelse på det som skjedde i 1970. Dette er gjort her, og etterligningen fant for øvrig først sted i 1973. Salget av aksjene i A/S Ragelas med etterfølgende oppløsning av dette selskap ville ikke ha blitt foretatt hvis ankemotpartene hadde visst at transaksjonene ville utløse beskatning av aksjonærene.”

Men høyesterett argumenterer med at så lenge regelen man blir dyttet under eksisterer på transaksjonstidspunktet så er det ikke tilbakevirkning. Dersom høyesterett bare tolker det slik at en bestemt transaksjon eller situasjon kommer inn under en skattehjemmel, så er det ikke tilbakevirkning. Men dersom det ikke finnes noen regel som er trådt i kraft, og denne brukes av høyesterett for å endre transaksjonsrekken slik at skatt likevel utløses vil dette være tilfeller hvor tilbakevirkning er aktuelt. Når det gjelder gjennomskjæring er det klart at denne regelen ikke er trådt i kraft på vanlig måte siden den er ulovfestet.

Banoun skriver videre at “Det er vanskelig å identifisere noe materielt skille mellom den tilbakevirkende effekt som kan følge av anvendelsen av en lovfestet bestemmelse, og den tilbakevirkende effekt av anvendelsen av en allerede etablert ulovfestet regel”

Dette stemmer også overens med høyesterett votum i Ragelas saken: “Jeg kan ikke se at dette resultat kommer i strid med legalitetsprinsippet – det er den skatterettslige lovgivning som fore- lå i 1970 som er brakt til anvendelse. Og jeg kan heller ikke se at avgjørelsen er i strid med noe prinsipp om likhet og forutberegnelighet. Vel er det så at det i 1960-årene hersket atskillig uklarhet innen skatteadministrasjonen om den skattemessige bedømmelse av avviklingen av et holdingselskap gjennom ei annet aksjeselskap. Det er imidlertid ikke påvist noe tilfelle hvor en slik avvikling har funnet sted, men det kan på ingen måte utelukkes at det har vært slike tilfelle før 1970. Det ei opplyst at det ved Oslo ligningskontor har forekommet to til- felle hvor det var spørsmål om likvidasjon i 1970.”

Den eldre formuleringen av tilbakevirkning ble altså ikke så aktuell fordi det var kjent at dersom man opptrådte på en slik måte som eksempelvis i denne dommen så kunne gjennomskjæring skje. Høyesterett mente dette var godt nok kjent til ikke å være tilbakevirkning.

Imidlertid skriver Banoun videre “Selve etableringen av en ulovfestet regel kan imidlertid oppfattes som en endring av rettstilstanden med tilbakevirkende kraft.” Men høyesterett uttaler i Ragelas at: “I det ene tilfelle var avviklingen gjennomført, men ligningsmyndigheten tillot i 1971 etter søknad at transaksjonen ble omgjort. Det annet tilfelle gjaldt en forhåndsforespørsel fra skattyteren, og denne forespørsel ble av Oslo ligningskontor i mai 1970 besvart med at det « er meget som taler for at ligningsmyndighetene vil fore- ta en utbyttebeskatning overfor aksjonærene i – - - ». Etter dette svar ble likvidasjonen ikke gjennomført. Hadde ankemotpartene rettet en tilsvarende forespørsel til ligningsmyndighetene, ville de vel ha fått et lignende svar. Det synes derfor ikke å være noe særlig grunnlag for ankemotpartene til å beklage seg over at deres egen forutberegning har sviktet. Og noe brudd på et likhetsprinsipp kan jeg ikke se foreligger.”

På denne bakgrunn kan det forstås som at Høyesterett mente det ikke forelå noen endring i rettstilstanden og at bruken av gjennomskjæring av tilstrekkelig kjent slik at anførselen om tilbakevirkende virkninger ikke kunne føre fram.

3.3.2 Rederibeskatningssaken, en ny formulering av tilbakevirkning

Kan en regel fortsatt gjelde dersom den virker tilbakevirkende (I nyere tid er det et spørsmål om rekkevidden av tilbakevirkningen, og ikke så mye om det er tilbakevirkning det hele tatt)? Kan den fortsatt ses som lovlig og dermed ikke komme i konflikt med legalitetsprinsippet?

I utgangspunktet vil svaret på dette spørsmålet være nei. I Rederibeskatningssaken (Rt. 2010 s.143) derimot er et av de sentrale spørsmålene angående forbudet mot tilbakevirkende kraft i grunnlovens § 97. En endring i skatteordningen for rederiene medførte at tidligere pådratt latent skatteplikt måtte innbetales av rederiene, altså skatt på inntekter som etter 1996- ordningen var fritatt for skatteplikt.

Flertallet i saken tar utgangspunkt i Rt. 2006 s. 293 Arves trafikkskole og kommer på bakgrunn av denne til at det er avgjørende hvor sterk tilbakevirkningen virker på skatteyterne. Ikke nødvendigvis om loven knytter nye virkninger til tidligere hendelser. Dette er en ny formulering av tilbakevirkningsforbudet. For gjennomskjæringsregelen vil det bety hvor sterkt utfallet av en sak virker på skatteyteren, og ikke om det knyttes nye virkninger til transaksjonene som er gjort. Kan denne nye formuleringen av tilbakevirkningsforbudet sies å begrense eller supplere den ulovfestede gjennomskjæringsregelen?

Hovedspørsmålet i saken blir om “sterke samfunnsmessige hensyn” taler for tilbakevirkning. Førstvoterende stiller opp “tilstrekkelige tungtveiende samfunnsmessige behov” som avgjørende moment for om tilbakevirkning kan godtas eller ikke på bakgrunn av en uttalelse fra førstvoterende i Arves trafikkskole ”Normen er såleis her sagt å vere om det var sterke samfunnsmessige behov for å godta tilbakeverkande kraft. Deretter er det lagt opp til det eg vil karakterisere som ei momentbasert interesseavveging der også ei samhøvevurdering spelar inn. Eg viser her til avsnitt 74 der det er spurt om det låg føre et tilstrekkelig tungtveiende samfunnsmessig behov til å godta at lovendringen gis tilbakevirkendekraft”

3.4 Forholdet til “Sterke samfunnsmessige hensyn”

Solveig Sundby og Simen Sjøgaard skriver i en artikkel i Stud. Jur om en dom som ble avsagt den 10. mars i år (Rt. 2010 s. 306). Dommen omhandler tolkning av forurensningslovens § 51, og de to skriver i artikkelen at høyesterett utviste en usedvanlig slapp holdning til legalitetsprinsippet i denne dommen. Et spørsmål som kommer opp er om det “ etter denne dommen settes spørsmålstegn ved om legalitetsprinsippet kan fravikes dersom det står sterke samfunnsmessige hensyn på spill?”³³

Høyesterett gir uttrykk for under avsnitt 69 at dette er en dom som ikke skal ha analogisk anvendelse, og dermed ikke skal overføres til andre rettsområder. Jeg mener likevel spørsmålet som tas opp i denne dommen har betydning her. Det er klare likheter til den ulovfestede gjennomskjæringsnormen. Normen ivaretar sterke samfunnsmessige hensyn. Det er en regel som bygger på et tynt rettskildemessig grunnlag hvor man unngikk diskusjonen om legalitetsprinsippet. (Se kap 4 for analysen av forholdet mellom sterke samfunnsmessige hensyn og legalitetsprinsippet.)

³³ Stud. Jur nr. 4\2010 Samfunnshensyn vs. Rettsvern s. 13

4 Avklaring av dagens rettstilstand. (For forholdet mellom den ulovfestede gjennomskjæringsregelen og legalitetsprinsippet)

I dette kapittelet skal jeg analysere forholdet mellom legalitetsprinsippet og den ulovfestede gjennomskjæringsregelen på bakgrunn av utredningene i kapittel 2 og 3. Først skal jeg drøfte hva det er med gjennomskjæringsregelen som står i motsetningsforhold til legalitetsprinsippet. Deretter skal jeg drøfte en mulighet for hvordan motsetningsforholdet kan tolkes bort.

4.1 Motsetningsforhold

Det er et spørsmål om det er vilkårene for gjennomskjæring i seg selv altså realiteten som kan skape problem i forhold til legalitetsprinsippet, eller om det er det formelle at regelen som sådan er ulovfestet?

4.1.1 Vilåårene vs. legalitetsprinsippet

Vilkåårene for gjennomskjæring er som jeg var inne på under kap 2.3 ikke eksplisitte, de er vage og skjønnsmessige og det kan være vanskelig å tolke hva man skal legge i dem. Mange av omgååssesakene har noe særegent ved seg og det kan være vanskelig å se hvordan det enkelte vilkår vil virke på en spesiell sak. Det skal ved flere av vilkåårene foretas vurdering av situasjonen, men det er ingen klare retningslinjer for denne vurderingen. Dette gjør at det kan virke som vurderingen i noen grad fremstår som tilfeldig. I tillegg har vilkåårene forandret seg over tiden og de er fremdeles ikke helt faste jf. Zimmers artikkel “Hva er vurderingstema i omgååssaker?” Dette gjør at bruken av vilkåårene kan komme i konflikt med både kravet om forutberegnelighet og likhetskravet som ligger i legalitetsprinsippet.

Som jeg var inne på under kap 3.2.3 er det fortsatt plass til fleksible ordlyder innen skatteretten. Det er grunnleggende for gjennomskjæringsregelen at den er tilpasningsdyktig, fordi de fleste omgååsses situasjoner er ulike. Det er derfor klart at

regelen må kunne være dynamisk, og at man som i andre deler av skatteretten kan trekke inn ulike andre rettskilder for å vurdere hva som ligger i de ulike vilkårene.

4.1.2 Ulovfestet regel vs. legalitetsprinsippet

Gjennomskjæringsregelen er en regel med fleksibelt og dynamisk preg, og den kan dermed videreutvikles gjennom domstols praksis. Dette gjør det imidlertid vanskelig å forutse et fremtidig resultat av en omgåelsessak. Dette kan ses som uheldig med tanke på viktigheten av forutberegnelighet i skattesaker. At regelen i seg selv er ulovfestet gjør at den kan være vanskelig å oppfatte og dermed vil dens virkninger også være vanskelige å forutse. At regelen ikke bare er ulovfestet men også har en slikt dynamisk preg gjør den ekstra følsom for muligheten for på forutberegnelighet. Her er det altså klart at det er et motsetningsforhold mellom legalitetsprinsippet og den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.

På bakgrunn av kap. 3.2 kan det virke som det på skatterettens område i utgangspunktet skal være hjemmel i formell lov, og at regler med lovs rang ikke faller inn under hjemmelskravet her. Bakgrunnen for kravet om hjemmel i formell lov er at lovene som skal gjelde på området skal være vedtatt av de folkevalgte, nemlig Stortinget. Dette er et grunnleggende prinsipp for maktbalansen for vårt styresett. I tillegg gir dette borgerne mulighet til å forutse og innrette seg etter lovene, og ikke bli møtt av regler og sanksjoner uventet.

Som jeg gjorde rede for i kap 3.2 bruker Høyesterett legalitetsprinsippet som en regel for hvor langt de kan tillate seg å gå. Det er ikke bare i teorien et viktig prinsipp, men det blir også håndhevet som en betydelig skranke. Så ved å bruke en ulovfestet regel på det skatterettslige området bryter høyesterett i utgangspunktet sin egen regel.

Det er dermed i hovedsak bestemmelsen som ulovfestet som står i et motsetningsforhold til legalitetsprinsippet.

4.2 Forholdet mellom legalitetsprinsippet og gjennomskjæringsregelen

Etter mitt syn er det et motstridsforhold mellom legalitetsprinsippet og den ulovfestede gjennomskjæringsnormen. Her skal jeg drøfte hvordan Høyesterett kan ha unnlatt å ta stilling til motstriden, altså hvordan motstriden kan være tolket bort.

4.2.1 Relativisering av legalitetsprinsippet

Firer høyesterett på legalitetsprinsippet for sterke samfunnsmessige hensyn?

Bak skattereglene og også gjennomskjæringsregelen ligger de sterke samfunnsmessige hensyn som jeg gikk gjennom i kap 2.4. Tendensen som jeg redegjorde for i ovenfor (kap. 3.3.2) er at dersom sterke samfunnsmessige hensyn står på spill så firer høyesterett på legalitetsprinsippets krav om lovlige lov. I tillegg har jeg redegjort for at det er en tendens til at høyesterett utvist en slappere holdning til legalitetsprinsippet i andre sammenhenger Jf. Kap 3.4.

Det er mitt syn at Høyesterett har prioritert sterke samfunnsmessige hensyn mer eller mindre skjult i forhold til legalitetsprinsippet over lengere tid i gjennomskjæringstilfellene. Et av de viktige hensynene regelen ivaretar er fordelingshensynet som beskytter skattefundamentet. Skattesystemet er en viktig grunnstein i vårt samfunn i dag ettersom mange av ordningene vi har er finansiert av skatter, og der er dermed viktig at man har fungerende regler for å hindre at skattesystemene blir omgått. Likevel er også rettsvern et viktig hensyn. Og hvordan man skal veie hvilket av disse som er det viktigste vil komme an på den konkrete situasjonen. Legalitetsprinsippet er presentert som et av de viktigste rettsprinsippene som skal ivareta borgernes rettssikkerhet. Prinsippet gjennomsyrrer alle de offentligrettslige fagene og dermed også skatteretten.

Dersom Høyesterett relativiserer legalitetsprinsippet til fordel for sterke samfunnsmessige hensyn som fordelingshensyn og nøytralitetshensyn, kan det være en forklaring for hvordan

høyesterett har godtatt sedvane innenfor lovskravet legalitetsprinsippet stiller. Ettersom lovskravet er sagt være strengt på skatterettens område

4.2.2 Lovskravet og sedvanerett

3.2.2. Hva med regler som har lovs rang, men ikke lovs form? Kan disse fungere som hjemmelsgrunnlag etter legalitetsprinsippets standarder?

Domstols-skapte regler kan tjene som hjemmel, også i forvaltningsretten. Men det stilles da visse krav til disse reglene om hvordan de er kommet til. Rettsregler som har sitt grunnlag i sedvaner eller doms praksis har vært vanlig å kalle sedvanerett. For at en slik praksis skal bli godtatt må den oppfylle tre krav: for det første at det er en fast praksis, for det andre at den har vært utøvd over lenger tid og for det tredje at den har vært utøvd i den tro at det var en rettsregel.³⁴

Videre er det et spørsmål om det er akseptert at sedvane faller innunder lovskravet som legalitetsprinsippet stiller, selv om høyesterett har uttalt at legalitetsprinsippet gjelder strengt på skatterettensområde?

Sedvane kan erstatte skrevet lov som hjemmel for inngrep, men det skal svært mye til før en slik sedvanerettsdannelse blir godtatt. ”Hovedsynspunktet i norsk rettsteori har imidlertid vært at legalitetsprinsippet bare stiller krav enten til lovbestemmelse eller til en allerede bestående rettsregel. Det har blitt fremhevet at betingelsene for fremveksten av sedvanerettslige regler på forvaltningsrettens område ikke er gunstig, men at det ikke er noen umulighet.”³⁵ Det kan altså være slik at domstolskapte hjemler kan tjene som hjemmelsgrunnlag på legalitetsprinsippets område.

³⁴ Eckhoff, Torstein Rettskildelære 5. Utg. s. 244 flg.

³⁵ Banoun, Omgåelse av skattereglene s. 90 Tidligere Castberg Innledning til forvaltningsretten 3. Utg. Oslo 1955

4.2.3 Er gjennomskjæringsregelen sedvanerett?

Det neste spørsmålet er om høyesterett har akseptert ulovfestet gjennomskjæring som sedvane?

Som jeg har sett ovenfor regnes den ulovfestede gjennomskjæringsregelen nå som en sedvaneregel på grunn av den langvarige bruken i høyesterett. Selv om det fortsatt pågår en diskusjon om hva som kan legges i de ulike vurderingstema innenfor regelen og om det er en totalvurdering eller flere vilkår som skal være til stede for gjennomskjæring bruker høyesterett reglen som et selvstendig rettsgrunnlag. Regelen er formulert noenlunde likt over de siste 10 årene. Det kan også være et moment om hvor stort behovet er for en slik regel. Det er klart at for å beskytte lovens formål i omgåelsessaker så er det behov for en gjennomskjæringsregel. Og den har nå vært utøvet over mange år uten særlig kritikk. Utviklingen startet allerede på 1920- tallet, men det er som Banoun skriver i sin bok de seneste 30 årene som vilkårene i normen har vært noenlunde konsekvente.

Gjennomskjæringsnormen betraktes i dag og har vært det over en del tid også av høyesterett som en regel dette kan ses av eksempelvis uttalelsen i Rt. 1998 s. 1764 (Tannlegedommen):” Gjennomskjæringsregelen er en generell regel på skatterettens område.”

”Det er blitt fremhevet at betingelsene for fremveksten av sedvanerettslige regler på forvaltningsrettens område ikke er gunstige, men at det ikke er en umulighet. Den ulovfestede omgåelsesregel må anses som eksempel på en sedvanerettslig regel på forvaltningsrettens område”³⁶

Høyesterett har altså kommet til at når en sedvane er utviklet kan den tjene som hjemmelsgrunnlag etter legalitetsprinsippets krav.

³⁶ Banoun, Omgåelse av skattereglene s. 90

5 Rettsskapning på legalitetsprinsippets område

I fremstillingens andre hoveddel, vil jeg drøfte legalitetsprinsippets forhold til gjennomskjæringsregelen mens sistnevnte var under utvikling. Det er ingen tvil om at tilblivelsen av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen er et eksempel på domstolens rettsskapende virksomhet, se blant annet Zimmers uttalelse i Lærebok i skatterett. Jeg vil derfor først utrede om rettsskapende virksomhet generelt for så å drøfte rettsskapning på legalitetsprinsippets område. Her tar jeg opp spørsmål som: Hvorfor det er motstrid mellom rettsskapning og legalitetsprinsippet? Og hva som kunne vært gjort for å unngå denne motstriden? I kapittel 6 går jeg mer spesifikt gjennom utviklingen av gjennomskjæringsregelen, og drøfter hvordan motstriden kan ha vært tolket bort.

5.1 Generelt om hvordan domstolen skaper rett

Domstolens rettsskapende virksomhet går i utgangspunktet ut på at domstolen presiserer og utfyller lovgivningen, men kan også gå ut over dette. Eckhoff har i sin bok Rettskildelære lagt til grunn at domstolen i utgangspunktet ikke skal skape retten, men bruke den. Det å skape rett er i hovedsak Stortingets funksjon, og dette gjøres gjennom lovgivning. Men det er klart at regler også kan komme til ved at de utvikles som rettspraksis. Det er av domstolene hovedsakelig Høyesterett som er med på å skape rett. Rettsskapning skjer når det kommer opp saker hvor det ikke finnes rettskilder som på forhånd gir tilstrekkelig sikre og entydige svar på det aktuelle rettsspørsmålet. Dette er typisk for gjennomskjæringssakene.

Generelt er domstolen lite tilbøyelig til å si at de skaper rett. De formulerer seg ofte på en måte som tilsier at de har andre rettskilder å støtte seg til, selv når de ikke har det. Høyesterett vil nødvendigvis opptre for åpenlyst som lovgiver.

Ved rettsskapende virksomhet vil domstolen som oftest ha en sterk vektlegging av reelle hensyn. Det betyr at den enkelte dommers kreativitet og subjektivitet får spillerom. Dette kalles gjerne frirettslig tenkning. "Motsetningen er en legalistisk, formalistisk og logisk

rettstenkning, hvor lovens ordlyd og prejudikater fra Høyesterett er viktigst. Ved tolkning av lover legger man f.eks., stor vekt på ordlyden. Ved slike formaljuridiske resonnementer blir det liten plass for juridisk fritenkning.”³⁷ Etter mitt syn bør det være slik rettsanvendelse på legalitetsprinsippets område. Dette er virkemidler for å få den forutberegneligheten og likheten prinsippet står for.

Kjønstad skriver i en artikkel³⁸: “Den « juridiske fritenkningens » gjennomslagskraft avhenger av kravet til legalitet på ulike rettsområder.” Han skiller mellom fire områder som kan plasseres langs en akse fra et strengt krav til legalitet til en temmelig frirettslig posisjon. Denne fremstillingen kan sammenlignes med Bernts glideskalafremstilling av legalitetsprinsippet.

“Særlig sterkt står legalitetsprinsippet på strafferettens område; kravet om lovhjemmel er grunnlovsfestet (§ 96). Selv om en handling ut fra reelle hensyn er meget straffverdig, kan gjerningsmannen ikke straffes hvis det ikke er inntatt et straffebud i loven som omfatter handlingen. Det bør være liten eller ingen plass for å ilegge straff ut fra analogi og utvidende tolkning av straffebud.”³⁹ Høyesterett gjør da som de gjorde i Rt. 1952 s. 989 (Telefonsjikanedommen). Her hadde høyesterett ingen hjemmel for å ilegge straff selv om det kommer klart frem av dommen at de fant forholdet straffverdig. Her sendes dermed spørsmålet tilbake til lovgiver med oppfordring om å fylle det rettstomme området.

Et spørsmål er om ikke Høyesterett i en tidligere fase av gjennomskjæringsregelens utvikling burde sett hen til Stortinget for å få regulert omgåelse-tilfellene ved lov. På 60-tallet begynte omgåelses situasjoner å få et betydelig preg av arrangement, og det ble klart

³⁷ Kjønstad, Reelle hensyn som rettskilde 2006

³⁸ Kjønstad, Reelle hensyn som rettskilde 2006

³⁹ Kjønstad, Reelle hensyn som rettskilde 2006

at det var et sterkt behov for en gjennomskjæringsregel. I Telefonsjikanedommen så Høyesterett hen til Stortinget ved et forhold Høyesterett selv mente var straffverdig, men ikke hadde hjemmel til å straffe. Kunne Høyesterett gjort på samme måte i skatteretten? Jeg kommer tilbake til hensyn for og imot lovfesting i kapittel 7.

På privatrettens område gjelder det neppe noe krav om lovhjemmel skriver Kjønstad. Dette ble hevdet av Carsten Smith allerede i 1964. Han framhevet “ den frihet våre domstoler har tiltatt seg til å avgjøre spørsmål på grunnlag av 'sakens natur' innen hele formueretten”⁴⁰. I erstatningsretten, som i hovedsak er et privatretslig fag, har domstolenes rettsskapende virksomhet vært omfattende. Særlig viktig har framveksten av det ulovfestede objektive ansvaret vært. Bakgrunnen for dette ansvaret var behovet for erstatning ved nye risikoer som knyttet seg til nye transportmidler og industrialiseringen. Gradvis utviklet domstolene et omfattende objektivt erstatningsansvar uten forankring i lov eller sedvanerett.

Her ser vi at rett skapes på bakgrunn av behovet. Dette gjelder også for gjennomskjæringsregelen. Det er og har over lengere tid vært klart behov av en slik regel nå preget av arrangement blir for påtagelig. Men legalitetsprinsippet oppstiller altså en skranke for den rettsskapende virksomhet. Når Høyesterett kan skape rett beror på denne skranken.

5.2 Rettsskapende virksomhet på legalitetsprinsippets område

I utgangspunktet er domstolen avskåret fra å skape rett på forvaltningsrettens område.

“Inngrep av typisk forvaltningsmessig karakter må nok også domstolene anses avskåret fra (hvis de ikke har lovhjemmel for det)”⁴¹. I strafferetten gjelder legalitetsprinsippet strengt, og i privatreten ikke i det hele tatt. Forvaltningsretten ligger mellom disse to og her kan det forekomme rettsskapning på legalitetsprinsippets område. Man kan som Bernt (kap. 3.1.3) beskrive det slik at hjemmelskravet blir gradvis fortynnet. Det finnes overgangstilfeller

⁴⁰ Smith, Carsten

⁴¹ Eckhoff, Torstein Rettskildelære 5. Utg. s. 202

hvor domstolene nødig tar et krav til følge uten hjemmel i lov, men hvor de kan gjøre det. Særlig i eldre dommer forekom det at et krav ble forkastet på bakgrunn av at det manglet hjemmel. Dette er ikke lenger vanlig.

I forvaltningsretten gjelder altså legalitetsprinsippet, men det er også gradert innenfor forvaltningsretten. Det er særlig strengt når det er spørsmål om tvangsinngrep overfor borgerne, f.eks., etter lovene om psykisk helsevern og barnevern. Også når det gjelder den offentlige rettighetslovgivningen, er legalitetsprinsippet viktig. Folketrygdloven kan ikke tolkes innskrenkende slik at borgerne taper lovbestemte rettigheter. Det er heller ikke særlig plass til utvidende tolkning til borgernes gunst; det vil komme i strid med Stortingets bevilgningsmyndighet som er et viktig grunnlovsfestet prinsipp (§ 75 bokstav d). Kjønsstad⁴² skriver at lovens ordlyd vil være viktigst på dette rettsområdet. Reelle hensyn vil her bare få betydning ved valg mellom ulike alternativer for presiserende tolkninger.

Videre skriver han at “Trygdefunksjonærer er og må i stor utstrekning være « paragrafryttere », « lite fleksible byråkrater » og håndhevere av et « firkantet rettssyn ». Med de tusenvis av vedtak som treffes hver dag, ville det være umulig å vurdere vedtakenes « godhet » for de trygdede og for samfunnet. Det ville være direkte usaklig å legge vekt på slike hensyn når det skal avgjøres om den som fyller 67 år, skal innvilges alderspensjon. Det samme gjelder masseavgjørelser som andre forvaltningsorganer treffer på en rekke rettsområder.”

Gjelder det regler til gunst for enkeltpersoner kan Høyesterett være mer tilbøyelig til å gi regler på rettstomme områder selv inne forvaltningsretten. Et eksempel er Sykejournaldommen Rt. 1977 s.1035. Her hadde en pasient vært behandlet ved offentlig sykehus. Han krevde å få gjøre seg kjent med sykejournalen. Han ble gitt rett til dette uten at det var reist

⁴² Kjønsstad, Reelle hensyn som rettskilde

rettssak hvor sykejournalen var krevet fremlagt som bevis, men det ble fastsatt tilsvarende begrensninger som omhandlet i forvaltningsloven § 19. Avgjørelsen ble bygget på alminnelige rettsgrunnsetninger, idet spørsmålet ikke ble ansett uttømmende regulert ved forvaltningsloven og offentlighetsloven.

Selv om det har vært noe uenighet i fortiden er det i dag bred enighet om at domstolen er med på å yte et bidrag til rettsutviklingen. Domstolens rettsskapende virkning blir i dag også stort sett positivt vurdert, og det er en oppfatning om at noen rettsskapende oppgaver skjøttes best av domstolene særlig når det gjelder utfylling, presisering og undertiden korrigering av lovbestemmelser som domstolen foretar gjennom sin tolkningspraksis.

Det er likheter i hvordan Stortinget og domstolen skaper rett. Fordi de ofte legger vekt på de samme faktorene. Og når domstolen skaper rett legger de ofte vekt på de hovedhensyn eller formål Stortinget har bygget den eksisterende lovgivningen på området på. Dette er også tilfellet med gjennomskjæringsregelen (ovenfor kap.3). Som tidligere nevnt følger det av maktfordelingsprinsippet at det er Stortinget som skal gi lover. Da ivaretas hensyn til borgernes forutberegnelighet, og hensyn til det styresettet vi har i Norge best.

Når Stortinget skaper rett er forslag, drøftelser, diskusjoner muligens mer veloverveid enn retten. Når domstolen skaper rett er det ofte med tanke på den konkrete saken de har oppe til vurdering. Men Stortinget formulerer seg mer generelt mot en ubestemt krets av personer. Stortinget kunne lovfestet gjennomskjæringsnormen som jeg kommer tilbake til under kapittel 7. De kunne også fylt ut regelverket mer for å tette hullene som åpner for omgåelse, men dette ville sannsynligvis endt i for sterk detaljstyring og likevel vært igjen huller fordi man ikke kan tenke seg hver enkelt situasjon på forhånd.

”Domstolene må avgjøre de saker som brakt inn for dem, uten hensyn til om rettsspørsmålene er behandlet i loven, og uten hensyn til om det øvrige rettskildematerialet

er sparsomt. På visse rettsområder kan imidlertid mangelen på lovhjemmel være direkte avgjørende for løsningen av et rettsspørsmål. Grunnloven § 96 stiller krav om lovhjemmel som grunnlag for straff, og i forvaltningsretten følger krav om lovhjemmel for inngrep av legalitetsprinsippet. Innenfor disse områder vil derfor spørsmålet regelmessig være om den foreliggende lovbestemmelse gir tilstrekkelig hjemmel.”⁴³ Når høyesterett kommer til en såkalt rettsomt område må de hvis de skal komme til en avgjørelse støtte seg til andre kilder. Det kan være tidligere praksis, fjerne analogier eller det kan være reelle hensyn. Når høyesterett ikke har andre klare kilder å støtte seg til bruker de oftest reelle hensyn for å ta stilling til et rettsspørsmål.

5.3 Motstrid

Det er ikke hvilke som helst reelle hensyn som kan bygges på når de skaper rett. Høyesterett bør holde seg til de hensyn Stortinget har sluttet seg til ved lovens tilblivelse. Det vil si at ved tilblivelsen av gjennomskjæringsregelen burde Høyesterett holde seg til de hensyn som er bakgrunnen for skatteretten generelt. Hensyn som: å skaffe rom i økonomien for offentlig aktivitet, rettferdighet og effektivitet, skatteevne, fordelingssynspunkter, nytteprinsipp, nøytralitet, symmetri, kontinuitet.⁴⁴ Dette er hensyn som også Stortinget bygger på ved tilblivelsen av skattelover. Det er sterke samfunnsmessige hensyn. Som jeg redegjorde for å kap. 2.4 er det også slike hensyn som jeg mener har vært grunnlaget for gjennomskjæringsregelen.

På en annen side ”taler legalitetsprinsippet, særlig hensynet til forutsigbarhet, med vekt mot vidtgående inngrep mot skatteyternes transaksjoner, spesielt hvis rekkevidden av reglene er usikker.”⁴⁵

⁴³ Aasland, Gunnar JV 2000 s. 157 Noen betraktninger om rettskildespørsmål i Høyesteretts praksis

⁴⁴ Zimmer, Fredrik lærebok i skatterett

⁴⁵ Zimmer, Fredrik Lærebok i skatterett s. 72

Dette er også problemstillingen bak den ulovfestede gjennomskjæringsregelen, hvordan man skal få en situasjon til å falle under en bestemt skatteregel. Det er ingen tilsvarende klare tilfeller av rettsskapende virksomhet på legalitetsprinsippets kjerneområde. I litteraturen og domstolen sier man at det ikke skal forekomme. Men likevel har det forekommet ved den ulovfestede gjennomskjæringsnormen på legalitetsprinsippets område.

Banoun har i sin studie gjort en sammenligning med andre land når det gjelder gjennomskjæring, hun har funnet at: ”Det er typisk at omgåelsesnormen springer ut av alminnelig tolkning, og at normen deretter sammenfattes av domstolene eller i teorien. Det er vanskelig å tenke seg at ligningsmyndighetene i første omgåelsessak erkjenner at loven ikke strekker til men postukulerer uten nærmere rettsgrunnlag at man må operere med et ulovfestet tilleggs grunnlag.”⁴⁶ Det Banoun sier her er at man må begynne et sted, og selv om man ikke sier det rett ut så bygger man på noe annet enn lovteksten fordi denne ikke strekker til.

Dersom man skulle si at legalitetsprinsippet satt en skranke mot slik rettsutvikling, ville det satt en skranke for utviklingen av all domstols skapt rett på legalitetsprinsippets område. Reglene trenger tid på å utvikle seg. Det er ”fremhevet at en gradvis rettsutvikling ikke er i strid med lovgiverviljen.”⁴⁷

Det er vanlig å bruke general-klausuler og rettslige standarder i norsk rett, så det er ikke uvanlig i norsk rett at det er domstolen som må ta standpunkt til hva innholdet av en regel skal være. På den annen side taler hensyn som rettssikkerhet og forutberegnelighet mot å kunne utvikle gjennomskjæringsnormen på den måten det ble gjort. Under tiden hadde skatteyterne ikke gode nok holdepunkter for å kunne se hva som høyesterett mente skulle

⁴⁶ Banoun, Bettina Omgåelse av skattereglene s. 90

⁴⁷ Banoun, Bettina Omgåelse av skattereglene s. 90 Carsten Smith Stortinget og domstolene Nytt norsk tidsskrift nr. 2 2000 s. 135 flg. og Fleischer Rettskilder og juridisk metode Oslo 1998 s. 167 flg.

ligge i denne regelen, og dette gjorde det vanskelig å innrette seg. Det kunne nok også oppfattes som vilkårlig hva som ble slått ned på av skatteplanlegging og hva som ble god tatt fordi man ikke hadde fullstendig oversikt over kriteriene som ble brukt for å bestemme hva som var på den ene og andre siden av det lovlige. På denne bakgrunn mener jeg utviklingen av gjennomskjæringsregelen og forholdet til legalitetsprinsippet er kritikkverdig.

5.3.1 Høyesterett

Ved lovdatasøk på gjennomskjæring og omgåelse sammen med skatterett får man totalt 58 treff, og av disse ved et søk på gjennomskjæring og legalitetsprinsippet får man 10 treff, og på omgåelse og legalitetsprinsippet får man 8 treff. To av disse er dommer som overlapper. Det er altså ikke mange av omgåelse eller gjennomskjæringsdommene som i det hele tatt nevner legalitetsprinsipper. Også i disse dommene er det stort sett bare en anførsel om legalitetsprinsippet, og Høyesterett som ikke kommenterer anførselen eller avfeier dette i en setning. Det er et tankekors at Høyesterett har avfeid denne diskusjonen. Særlig ettersom jeg har kommet til ovenfor at forholdet mellom legalitetsprinsippet og gjennomskjæringsnormen under dens utvikling kunne ses på som problematisk i forhold til å ivareta rettsvernet i forhold til likhet og forutberegnelighet. Dette gjør det enda mer tankevekkende at høyesterett ikke i noen dom har valgt å kommentere motsetningsforholdet.

Rt. 1995 s. 638 er en gjennomskjæringssak. Denne gjaldt to eiere av Møbelsenteret AS som opprettet et holdingselskap. Hit ble tiltransportert alle aksjene i Møbelsenteret AS som senere fisjonerte i et driftsselskap og et eiendomsselskap. Deretter ble holdingselskapet delt slik at de to holdingselskaper eide henholdsvis driftsselskap og eiendomsselskap med de opprinnelige aksjeeiere i møbelsenteret som eiere av hvert sin holdingselskap. Det ble anført av saksøker: "Den ulovfestede regel om gjennomskjæring i skatteretten har en meget snever slagvidde. Det følger av rettspraksis og ligningspraksis at gjennomskjæring bare finner sted ved illojale eller praktisk talt utelukkende skattemessig motiverte disposisjoner,

som ikke har noe vanlig, forretningsmessig formål.(...) Man bør av hensyn til legalitetsprinsippet og for ikke å skape unødvendig usikkerhet, avstå fra å utvide gjennomskjæringsadgangen ut over de skranker som følger av tidligere rettspraksis. Lovgiveren får i tilfelle endre reglene hvis de fører til uakseptable resultater.” Her peker saksøker klart på det problematiske i forholdet, og sier at dersom det skal såpass store endringer til så er det Stortinget og ikke domstolen som bør foreta disse endringene. Høyesterett kommenterte ikke anførselen.

Denne dommen er et typisk eksempel på høyesterettsdommer der legalitetsprinsippet satt til side i forhold til gjennomskjæring. Høyesterett har ikke drøftet forholdet mellom prinsippet og regelen. Det har vært unngått, og man har derfor ikke kommet til noen inngående diskusjon. Hvorfor Høyesterett ikke har valgt å si noe om forholdet er uklart. Det er en kjent sak at Høyesterett ikke vil gå inn på prinsipielle spørsmål som de ikke trenger for å avgjøre saken. På den annen side er det klart nok at høyesterett er på det rene med at problemstillingen finnes.

Dette kan være et mulig tegn på at høyesterett er klart over det problematiske i dette forholdet og derfor velger å unngå dette, fordi regelen jo klart har en viktig funksjon for skattemyndigheten. Og i tillegg beskytter sterke samfunnsmessige hensyn.

6 Utviklingen av gjennomskjæringsregelen (domstolens rettsskapende virksomhet) på legalitetsprinsippets område

I dette kapittelet går jeg gjennom utviklingen av gjennomskjæringsregelen, og drøfter hvordan forholdet til legalitetsprinsippet har vært under de ulike stadiene.

Jeg tar for meg gjennomskjæring fra 1920- tallet og fram til i dag, og de endringer som har blitt gjort i reglens innhold underveis. Jeg har tatt utgangspunkt i de dommer Banoun valgte for å eksemplifisere utviklingen. Av disse har jeg valgt ut dem jeg mener kan illustrere hvordan forholdet til legalitetsprinsippet på den aktuelle tiden kan forklares.

6.1 Utviklingen av den ulovfestede gjennomskjæringsnormen

I sin bok Omgåelse av skatteregler har Bettina Banoun redegjort for utviklingen av gjennomskjæringsnormen fra 20-tallet og fram til i dag. Jeg vil i det følgende støtte meg til hennes fremstilling når det gjelder utviklingen.

6.1.1 Starten på utviklingen

Utviklingen av omgåelsesnormen i norsk rett startet på 1920-tallet. Høyesterett hadde da en del saker hvor spørsmålet gjaldt omklassifisering av aksjesalg til salg av innmaten. I noen av dommene skar høyesterett gjennom aksjeoverdragelsen og omklassifiserte et ellers skattefritt aksjesalg til skattepliktig salg av fast eiendom, skip eller forretning. Eksempelvis i Rt. 1921 s. 462 (Skovveien) og Rt. 1926 s. 735 (Odden damp-sag). Kvisli har uttrykt at Høyesterett stadfestet skattleggingen i de tilfeller hvor retten fant at formen aksjesalg

nærmest ble tilsidesatt som proforma.⁴⁸ I følge Banoun uttrykte aldri Høyesterett selv at aksjetransporten var proforma.⁴⁹

Rt. 1925 s.472 Kallevig-dommen var den første dommen hvor høyesterett la vekt på egenverdien av en transaksjon uten å si at det var eksakt det de gjorde. Høyesterett uttalte da: “Under disse samlede omstændigheder antages der ved de formelle salg og kjøp av aktiebrever ikke at være av Kallevig tilsiktet eller foretat nogen reel avhændelse av aktierne eller nogen til dem knytte interesse i forhold til byskattelovens § 37 og § 39. Der vil i virkeligheten alene være foregaat et slags bytte, og da de ombyttede gjenstande her er aktier av helt samme art og nøiaktig samme værdi vil ialfald overfor byttetransaksjoner av saadan art bestemmelsen i de nævnte paragrafer 37 og 39 ikke kunne komme til anvendelse.” I de tilfellene høyesterett skar gjennom mente retten at partene hadde beveget seg langt fra alminnelig aksjeoverdragelse. I senere tid kan man se at denne saken har mange likheter men dagens gjennomskjæringssaker.

På dette tidspunktet ble ikke formuleringer som omgåelse eller gjennomskjæring brukt. Høyesterett analyserte situasjonen og kom til at det for eksempel ikke var et aksjesalg etter lovens ordlyd, men et salg av eiendom. Høyesterett syns her å bruke ordlyden for å foreta omklassifiseringen. Dermed unngikk Høyesterett å drøfte bruken av en annen hjemmel enn formell lov i forhold til legalitetsprinsippet.

Ved pro forma tilfeller foretar Høyesterett en re karakterisering av det faktum som er grunnlag for anvendelsen av den aktuelle skatteregel. I så tilfelle kommer ikke omklassifiseringen i motstrid med den objektive ordlyd i skatteloven, og står dermed ikke i spenning med legalitetsprinsippet. Som nevnt tidligere selv om Høyesterett aldri gav uttrykk for at tilfellene lignet proforma tilfeller, likevel er det en mulig forklaring hvis det var slik Høyesterett tenkte det i forhold til legalitetsprinsippet.

⁴⁸ Kvisli, Innføringen i skatterett s.107

⁴⁹ Banoun, Omgåelse av skattereglene s. 115

6.1.2 Kvisli

I senere dommer kommer høyesterett til at dersom transaksjonen har noe egenverdi kan den fremdeles skjæres gjennom dersom den skattemessige årsaken til transaksjonen er den mest fremtredende. Dette kom først klart til uttrykk i Kvislis tese.

I Rt. 1961 s.1195 (Kollbjørg) ble Størens Radiofabrikk A/S sluttet sammen med A/S Kollbjørg, men høyesterett kom til at det ikke var en reell fusjon. ”Det må - som byretten uttrykker det - foreligge « en reell fusjon i den forstand at det inkorporerte selskap helt eller delvis bringer sin virksomhet med over i det sammensluttede selskap, slik at man kan si at den næring dette selskap utøver etter sammenslutningen også inkorporerer den næring det inkorporerte selskap helt eller delvis utøvet før sammenslutningen ». At selve fusjonsavtalen selskapsrettslig sett er gyldig mellom partene, kan ikke være avgjørende for den skatterettslige bedømmelse av forholdet.” Høyesterett kom videre til at fusjonen ikke var reell fordi selskapet var tomt eller dødt da fusjonen fant sted. Bakgrunnen for fusjonen var å kunne trekke fra underskuddet. Også her er Høyesteretts poeng at transaksjonen i seg selv ikke hadde noen egenverdi for de det ene av de fusjonerende selskapene var dødt før fusjonen. Den eneste virkningen var da den skattemessige. En transaksjon kan altså være privatrettslig (eks: selskapsrettslig eller avtalerettslig) gyldig selv om den ikke er skatterettslig gyldig. I denne dommen poengterer høyesterett at transaksjonen ikke har noen egenverdi utenom den skatterettslige. Kvisli presenterte sin egenverdi-tese etter en gjennomgang av Kollbjørg.

På 60-tallet ble normen videreutviklet blant annet ved denne tesen hvor Kvisli uttrykker at skattemessige transaksjoner kunne komme i faresonen, dersom transaksjonen manglet en viss egenverdi. “Det vil neppe i noe tilfelle være tilstrekkelig å påvise at en transaksjon er fremkalt av skattemessige hensyn. Men jo mer formålsløs transaksjonen vil bli hvis de skattemessige hensyn kuttes ut, jo sterkere vil preget av arrangement være. Har transaksjonene ikke en viss egenverdi i.h.t. økonomiske realiteter, vil de skatterettslig sett

ligge i faresonen selv om de privatrettslig sett er uangripelige.”⁵⁰ Kvisli formulerte altså det egenverdikravet som til en viss grad hadde kommet til uttrykk i Kallevig. Etter at Kvisli gjorde uttrykk for sin tese ble denne referert blant annet i Rt. 1966 s.1189 Bergensdommen.

Etter dette har kravet om egenverdi blitt gjentatt i flere gjennomskjæringsdommer, å regnes i dag som et av vilkårene for at gjennomskjæring skal kunne skje. Kvisli støtter domstolen i dens utvikling av gjennomskjæringsnormen for å gjøre om tilfeller der transaksjoner bærer preg av arrangement. ”norske dommere reagerer når preget av arrangement blir for påtakelig. Og ære være dem for det.”⁵¹

På dette stadiet begynner gjennomskjæring å forme seg som en regel. Her mener jeg forholdet til legalitetsprinsippet burde vært tatt opp. Men som Kvisli uttrykker er det virkelig behov for en gjennomskjæringsregel på dette tidspunkt i rettshistorien. Dette på bakgrunn av at preget av arrangement blir for påtakelig i såpass mange av sakene. Det er mulig at fordi man trengte regelen, og igjen at den bygger opp såpass viktige hensyn så vil man ikke se at regelen ikke fyller legalitetsprinsippets hjemmelskrav.

En annen forklaring kan man bygge på Banouns utspill om at “Det er mest nærliggende å betrakte Kollbjørg som et tidlig eksempel på at høyesterett benyttet en generell metode for å avgjøre om skattefordelen skulle godtas. Retten fremholdt som avgjørende hvorvidt de konkrete transaksjonene hadde tilstrekkelig realitet og om formålet med skattereglene tilsa overføring av skatteposisjoner. Når transaksjonens forretningsmessige realiteter og generelle formålsbetraktninger ble satt i førersetet, var retten nær ved å oppstille en egen tolkningsnorm for hvordan omgåelsessaker skal løses. Fremhevingen av hvorvidt funksjon innebar en realitet, kan forstås som et krav om at en transaksjon må ha ikke-skattemessige formål eller virkninger for at en skattefordel skal kunne oppnås. Kravet til realitet kan

⁵⁰ Kvisli, innføring i skatteretten s.109

⁵¹ Kvisli, innføring i skatterett s.110

derfor betraktes som et krav om egenverdi og et prinsipp om at en skattefordel kan nektes dersom en transaksjon mangler tilstrekkelig realitet og det strider mot skattereglenes formål å legge den formelle transaksjonen til grunn for beskatningen.”⁵²

Det kan altså argumenteres med at Høyesterett tok utgangspunkt i loven og tolket denne for å tilpasse situasjonen. Dette ble også gjort i senere dommer. Høyesterett tok utgangspunkt i loven, men tolket denne utvidende eller analogisk slik at det tilfellet som det var spørsmål om skulle falle inn under denne ordlyden. Det er med andre ord et spørsmål om hvor langt man kan strekke ordlyden.

Ovenfor har jeg redegjort for at legalitetsprinsippet stiller skranker som tolkningsfaktor, det vil si hvor langt man kan gå i utvidende og analogisk tolkning på skatterettens område. Det er klart at man i forvaltningsretten generelt og i skatteretten spesielt i noen tilfeller må holde seg relativt tett opp til lovteksten, men man må samtidig kunne trekke inn andre rettskilder. Behovet for en tilpasningsdyktig og effektiv forvaltning tilsier i dette tilfellet at domstolene skulle kunne tolke reglene utvidende eller analogisk for å beskytte skattelovens formål. Samtidig taler hensynet til forutberegnelighet for skatteyder mot slik tolkning.

6.1.3 Aarbakke

Ved overgangen til 1970-tallet fremsatte Aarbakke en teori om at det eksisterte en ulovfestet omgåelsesnorm i norsk skatterett, hvor illojalitet i forhold til regelverket og en transaksjons faktiske virkninger stod sentralt. Men han argumenterte at normen ble brukt som argument for en lovforståelse eller beskrivelse av saksforhold og ikke direkte brukt som grunnlag for å subsumere et saksforhold under en lovregel. Han betraktet normen som et rettskildeprinsipp og ikke en regel.⁵³ På denne måten unngår man også her problemer i

⁵² Banoun, Omgåelse av skattereglene s. 136

⁵³ Aarbakke, omgåelse av skatteregler som rettsanvendelsesproblem, Lov og rett 1970 s. 1 flg.

forhold til legalitetsprinsippet ved å betrakte normen som et argument for lovtolkning som åpnet for lojalitetsbetraktning og ikke en egen hjemmel. Dermed ble gjennomskjæring en del av norsk rett uten å komme på kant med legalitetsprinsippet. I sin artikkel fra 1970 undersøker Aarbakke hva som er innholdet av omgåelsesnormen. Det mangler på dette tidspunkt en autorativ formulering, og hovedkilden for å finne innholdet av normen er praksis i domstolene og ligningspraksis. Normen har i følge Aarbakke et relativt klart avgrenset anvendelsesområde, den brukes for å bedømme forholdet mellom lovregler og rettsforhold som eksempelvis en avtale eller en forvaltningsakt. Normen brukes for å få saksforholdet til å falle inn under en tyngende lovregel som er forsøkt unngått, eller falle utenfor en begunstigende regel som er forsøkt utnyttet. Normen brukes som et argument for å formulere saksforholdet på en bestemt måte, eller som et argument for å formulere lovregelen på en bestemt måte. Det brukes indirekte som grunnlag for å subsumere et saksforhold under en lovregel og ikke direkte. På 1920- tallet var hensikten bak transaksjonen det avgjørende motiv. Men vurderingen er nå gått over til å bli mer objektiv skriver Aarbakke.

I Rt 1976 s.302 Aksjonærene i holdingselskapet A solgte i 1970 alle sine aksjer til aksjeselskapet B mot vederlag i fordringer på B. Like etter ble A likvidert og selskapsformuen overført til B. Aksjonærene, som i hovedsaken var de samme i begge selskaper, mente at gevinsten ved aksjesalget var skattefri etter landsskatteloven § 43 annet ledd. Ligningsnemnden skar imidlertid igjennom den form som var valgt og etterlignet aksjonærene for likvidasjonsutbyttet. Høyesterett opprettholdt denne ligning. Her sier førstvoterende: ”Jeg kan ikke se at dette resultat kommer i strid med legalitetsprinsippet - det er den skatterettslige lovgivning som fore- lå i 1970 som er brakt til anvendelse. Og jeg kan heller ikke se at avgjørelsen er i strid med noe prinsipp om likhet og forutberegnelighet.” Man unngår her problemet med omgåelse og legalitetsprinsippet ved å si at man bruker loven, og dermed ikke ser noen problemer i forhold til legalitetsprinsippet. Dette er på den samme tiden hvor Aarbakke lanserte sin teori om at gjennomskjæringsnormen ikke var en regel men et rettskildeprinsipp og denne dommen stemmer godt overens med denne teorien i det høyesterett her sier at de kun bruker

gjennomskjæringsnormen til å tolke slik at situasjonen faller under den opprinnelige lovhjemmelen.

6.1.4 Nyere tid, 1990- tallet om fremover

Fra 1990-tallet har omgåelsesnormen blitt ytterligere innarbeidet i norsk rett og anses i dag som gjeldende rett. Et eksempel på dette er: Rt-1997 s1580.

I Rt. 1997 s.1580 var saken denne: Etter salg av samtlige aksjer i et selskap der aktivasiden vesentlig besto av finansaktiva og passiva siden av skattefrie fondsavsetninger, skar ligningsmyndighetene gjennom aksjeoverdragelsen og anså denne som et salg av skatteposisjoner i strid med avsetningsreglenes formål. Ligningen ble opphevet da det i dette tilfelle ikke var riktig å anvende den ulovfestede gjennomskjæringsregel. Det er ikke uten videre avgjørende i hvilken grad overdragelsen var skattemessig motivert. Det vesentlige er om overdragelsen hadde noen forretningsmessig realitet utover de skattemessige fordeler for selger og kjøper.

Avgjørelsen av om vilkårene for gjennomskjæring er oppfylt i dette tilfellet, beror på en samlet vurdering av en rekke forhold ved og omkring aksjeoverdragelsen. Bedømmelsen må skje med utgangspunkt i situasjonen på overdragelsestidspunktet.

“Det kan ikke uten videre være utslagsgivende i hvilken grad overdragelsen er skattemessig motivert. (...)Et sentralt spørsmål blir om overdragelsen hadde noen forretningsmessig verdi eller realitet utover de skattemessige fordeler for kjøper og selger. Jeg går så over til spørsmålet om aksjeoverdragelsen kan sies å ha vært i strid med skattelovgivningens formål, nærmere bestemt formålet med reglene om de ubeskattede avsetningene som Grønvold hadde benyttet seg av. Denne problemstilling har tradisjonelt også vært formulert som et spørsmål om det er handlet illojalt mot skattelovgivningen. Jeg ser det slik at det må foreligge en ganske åpenbar motstrid mellom en transaksjons virkninger og formålet med de aktuelle lovbestemmelser, før det kan bli tale om gjennomskjæring.”

“I den samlede vurdering av om ligningsmessig gjennomskjæring skal kunne foretas i denne sak, vil jeg også trekke inn noen momenter av mer generell karakter. *Den fremgangsmåte som ligningsmyndighetene her har benyttet, illustrerer problemer som generelt knytter seg til en gjennomskjæring på ulovfestet grunnlag. En slik gjennomskjæring vil ofte medføre forstyrrelser i et finmasket regelverk. Og særlig vil jeg peke på de betydelige vansker borgerne får med å forutse de skattemessige virkninger av ulike privatrettslige disposisjoner. Dette er et viktig hensyn på skatterettens område, og det er i stor grad ivare tatt ved en detaljert lovgivning som legalitetsprinsippet gjør nødvendig(...)* § 54 annet ledd nr 4 slo fast at anvendelsen av reglene om betydelig aksjesalg var uten betydning for selskapets skatteplikt. Bestemmelsene hadde en lang forhistorie, og lovgiveren hadde gjennom flere tiår vist interesse for de skatterettslige konsekvenser av at hele eller deler av et selskaps virksomhet som sådan kunne sies å bli overdratt ved betydelig aksjesalg. Dette forhold tilsier etter min mening varsomhet med anvendelse av den ulovfestede gjennomskjæringsregel i et tilfelle som det foreliggende.”

”På det tidspunktet Zenith skulle avgjøres, var omgåelsesregelens selvstendige status vel innarbeidet i norsk rett. Høyesterett kunne derfor direkte påberope omgåelsesregelen som hjemmel.”⁵⁴ Da er vi over i det første hovedspørsmålet, som jeg drøftet i kapitlene over.

Slik har altså gjennomskjæringsregelen utviklet seg som et samspill mellom høyesterettspraksis og teori. Og det kan i noen faser av fremstillingen forklares hvorfor legalitetsprinsippet ikke var et tema. Men det er andre faser hvor man ikke kan forklare en slik manglende bevisstgjøring av forholdet til legalitetsprinsippet.

⁵⁴ Banoun, Bettina omgåelse av skattereglene s 145.

7 Lovfesting

I denne siste delen av fremstillingen vil jeg drøfte lovfesting av gjennomskjæringsregelen. Som jeg har utledet ovenfor kan måten den ulovfestede gjennomskjæringsregelen ble utviklet på anses som problematisk, både i forhold til lovgiver og i forhold til skatteyter. I tillegg er det klart at vilkårene for gjennomskjæring i dag ikke er helt klare.

Banoun har sett på ulike hensyn som trekker i den ene og andre retting for lovfesting av gjennomskjæringsregelen. Jeg vil her støtte meg noe til hennes argumentasjon, men også trekke inn deler av forarbeidene bak de deler av regelen som er blitt lovfestet. Det er mulig de hensyn som ble lagt vekt på der også gjelder ved spørsmålet som lovfesting av regelen generelt. Jeg skal først se på den reglen som er lovfestet og gjelder i dag, fordi denne er mest aktuell. Deretter vil jeg se på gjennomskjæringsregler som har være lovfestet, men som i dag er opphevet. Jeg vil se på forarbeider til sktl § 14-90 hvor det ble diskutert en generell lovfesting. Til sist skal jeg se på Aarbakkes forslag om lovfesting fra 1991-92.

7.1.1 Den gjeldende gjennomskjæringsregelen i sktl. § 14-90

For det første vil en lovfesting kunne styrke hjemmelsgrunnlaget, og gjøre dette klarere. I forarbeidene til gjennomskjæringsregelen i sktl. § 14-90 fremkommer det at det vil gjøre det lettere å påberope regelen for ligningskontorene dersom den er lovfestet. ”Den foreslåtte avskjæringsregelen suppleres av den ulovfestede gjennomskjæringsregel. Avskjæringsregelen vil innen sitt område gi ligningsmyndighetene et sikrere utgangspunkt for å nekte uønsket utnyttelse av skatteposisjoner, enn hva som følger av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Etter avskjæringsregelen er det tilstrekkelig med sannsynlighetsovervekt for at utnyttelse av generell skatteposisjon har vært det overveiende motiv. I tillegg vil en lovfestet avskjæringsregel ha preventiv effekt.”⁵⁵ Dette er hensyn

⁵⁵ Ot. Prp. Nr. 1 2005 forslag om sktl § 14-90 s.82

som vil gjøre seg gjeldende også generelt. Det vil gi mulighet for større forutberegnelighet og likhet fordi det vil være klarere hva vurderingstema skal være. Og det vil gjøre det lettere for ligningskontorene å påberope regelen når det er forankret i en formell lov. Det vil også gi bedre inntrykk ovenfor skatteyter at dette ikke er noe som avgjøres vilkårlig, men at det er noe som gjelder likt for alle. I tillegg vil sannsynligvis regelen bli bedre kjent og dermed ha bedre preventiv effekt.

7.1.2 Opphevet gjennomskjæringsregel

Ved innføring av Sktl § 53.1.ledd if, som nå igjen er opphevet ble det samme hensynet til sikkert utgangspunkt vektlagt. ”Det er ikke mulig å gi en eksakt anvisning på hvor grensene går for det området hvor den ulovfestede gjennomskjæringsregel kan anvendes. For å gi ligningsmyndighetene et sikrere utgangspunkt, foreslår departementet å lovfeste en bestemmelse om at fremføringsretten avskjæres dersom hovedformålet med transaksjonen er å oppnå skattemessige fordeler for partene. Dette vil også ha en preventiv virkning. Ved lesning av loven vil de skattepliktige bli kjent med at forsøk på en illojal utnyttelse av reglene ikke fører fram.”⁵⁶ I tillegg ble det også her lagt vekt på preventiv virkning ved lovfesting.

7.1.3 Forarbeid til sktl. § 14-90 problemene ved lovfesting av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen

I Ot. Prp. Nr 71 (1995-96) skrives det at: ”Forskjellen mellom den ulovfestede gjennomskjæringsregel og den foreslåtte, særlige bestemmelse vil ligge dels i kriteriene for anvendelse, dels i omfanget av rettsvirkningen. Den særlige bestemmelse vil komme til anvendelse selv om en viss forretningsmessig begrunnelse kan gis, dersom skattemotivet knyttet til fradragsutnyttelse bedømmes å være av større betydning. Til gjengjeld er rettsvirkningen begrenset til å avskjære fradragsposisjonen, mens fusjonen eller fisjonen for

⁵⁶ ot.prp. nr 52 1989-90 s. 10

øvrige godtas med de skattefritak som følger av lovforslaget. Ved gjennomskjæring vil situasjonen oftest være av skattemotivet er så og si enerådende, ev bare med et skinn av forretningsmessige begrunnelser. Men rettsvirkningene er da at de skattefritak som foreslås i skatteloven kap. 8 ikke vil komme til anvendelse.”

En kodifisering eller ren henvisning i skatteloven til ulovfestet regel kan bidra til at man slipper problemer med legalitets innsigelser.

Men ved lovfesting vil det også dukke opp spørsmål om det bør eller vil med lovfestingen medføre endringer i rettstilstanden. ”Selv i de tilfeller hvor kodifikasjon er en uttalt målsetning for et lovforslag, vil det kunne forekomme at lovgiver bevisst eller ubevisst har endret de trekk ved ulovfestet rett som lovgiver ikke bifaller. En lovbestemmelse endrer med nødvendighet rettskildebildet dit hen at det er lovtekstens formuleringer som etter hvert fortolkes selvstendig. Selv en ren kodifikasjon vil gi lovgiver innflytelse og frata domstolene frihet. Etter at en omgåelsesregel er kodifisert står ikke domstolen like fritt til å innskrenke adgangen til gjennomskjæring sammenlignet med domstolens frihet til å endre sin egen doms skapte rett.”⁵⁷

Økning av Stortingets myndighet og reduksjon av domstolens bør ses som et mål i seg selv ettersom det er Stortinget som er lovgiver. Og på bakgrunn av demokratiske hensyn taler dette for lovfesting.

Det har vært stilt spørsmål om den dynamiske virkningen i omgåelsesregelen vil kunne gå tapt ved en lovfesting, og at man kan omgå omgåelsesregelen fordi man ved lovfesting vil forsøke å stille for klare vilkår eller angi disse for presist. Disse farene vil kunne reduseres ved å velge vage termer som nettopp skaper rom for skjønn.

⁵⁷ Banoun, Bettina Omgåelse av skattereglene s. 107

Det uttrykkes ofte at rettstilstanden innenfor omgåelses-området er usikker. Regelen kritiseres for å skape uforutsigbar rettstilstand. Det er diskutert hva vilkårene og virkningene av gjennomskjæring er og det er tvil om hvordan regelen skal praktiseres. Alle parter vil kunne ha fordeler av økt kunnskap om omgåelsesregelens eksistens og innhold både Stortinget, skatteyder, domstolen og forvaltningen. En lovfesting vil gi lovgiver foranledning til å drøfte vilkårene for og virkningene av gjennomskjæring. I forhold til ulovfestet rett vil lovfesting kunne gi økt informasjon og veiledning til skatteyderne, virke preventivet samt klarere avgrense rettstilstanden.⁵⁸

Informasjonshensynet taler også for lovfesting fordi omgåelse er en sentral del av skatteretten og bør derfor synes i skatteloven. På den annen side er det jo slik som sagt ovenfor at begrepene må være vage og skjønnsmessige for å sikre at regelen fortsatt vil være dynamisk. Og det vil da være et spørsmål hvor mye den enkelte skatteyder vil få ut av lovteksten selv når det er formell lov. Det vil fortsatt være vanskelig for de som ikke arbeider med faget til daglig å forstå hva man skal legge i lovens ulike begreper.

7.1.4 Forslag om lovfesting

Lovfesting har vært foreslått tidligere av Aarbakke i Ot.prp. nr.16 (1991/92)

Forslaget lyder:

”1. Når bestemmelser i skattelovgivningen skal anvendes på et forhold eller en transaksjon, skal eksistensen og innholdet av forholdet eller transaksjonen fastlegges etter alminnelige prinsipper for stiftelse og tolkning av slike forhold eller transaksjoner, men med særlig vekt på forholdets eller transaksjonens økonomiske virkninger for den eller dem som forholdet eller transaksjonen angår.

2. Når det er en innbyrdes sammenheng mellom flere forhold eller transaksjoner, skal disse behandles som en enhet i forhold til skattelovgivningen.

⁵⁸ Se ot.prp. nr.16 (1991-92) s. 44-45

3. Et forhold eller en transaksjon skal i forhold til skattelovgivningen karakteriseres og klassifiseres etter sine reelle virkninger for den eller dem som forholdet eller transaksjonen angår.

4. Hvis den hovedsakelige virkningen av et forhold eller en transaksjon vil være en reduksjon i formuen eller inntekten til den eller dem som forholdet eller transaksjonen angår, kan denne reduksjonen ikke kreves når dette ville være urimelig ut i fra det grunnlag som skattelovgiver bygger på.”

*Hvorfor ble ikke dette forslaget vedtatt?

Den sentrale bestemmelsen her er nummer 4. Det ble hevdet i debatten at ”urimelig” gikk lenger enn den ulovfestede gjennomskjæringsnormen. Altså at lovfesting ville medføre en endring i rettsstilstanden, og det ville man ikke gå med på.

Aarbakke gikk i forslaget gjennom de grunner han mente var for å lovfeste regelen. Og disse er dels de samme som jeg har gjennomgått ovenfor. Hensynet til rettssikkerhet, skatteyters behov for å kunne stole på det de eller deres rådgivere finner i lovens ordlyd. På den annen side er det i norsk rett og skatteretten tradisjon for å anvende andre kilder enn de man finner i lovsamlingen som forarbeider, rettspraksis og annen administrativ praksis. Disse er tilgjengelige for skatteyter. Og der er ikke slik at man i de fleste tilfeller snubler inn i et omgåelsesforsøk, man er som regel klar over at man balanserer på grensen ved kunstige ikke forretningsmessig motiverte transaksjoner.

Det er inntrengning i lovlige sivilrettslige transaksjoner, men det er bare de skattemessige virkningene som endres. Det er ikke slik at domstolen går inn og endrer hele transaksjonen. Man må benytte seg av vage, upresise kriterier, det vil for domstolene og ligningsmyndighetene knytte seg usikkerhet til anvendelsen. Det har på den andre siden etter hvert blitt en del slike bestemmelser i norsk rett og domstolene og forvaltningen har blir bra på å anvende slike.

Men spørsmålet er jo egentlig ikke om vi skal ha en omgåelsesregel, men hva slags form regelen bør ha.

Aarbakke mente at rettssikkerhetshensyn taler for lovfesting. Det er tre sterke hensyn for lovfestet regel:

- Man vil bedre kunne legitimere gjennomskjæring ovenfor skatteyder, og det vil være en fordel for ligningsmyndigheten å kunne vise til en bestemt hjemmel
- Det vil gi bedre informasjon om regelen enn den man får av praksis
- De lovgivende myndigheter kan gis større innflytelse på gjennomskjæringspraksis

Han går også igjennom betenkeligheter ved lovfesting:

Det å knytte regelen til visse angitte kriterier, kan stenge utviklingen av innholdet. Dette gjør seg likevel ikke så gjeldende dersom man velger vage uttrykk og kriterier som gir rom for fortolkning og vurdering

En lovfestet regel kan invitere til antitetisk tolkning. Men man skal generelt være forsiktig med antitetisk tolkning i skatteretten fordi reglene ikke anses for uttømmende.⁵⁹ Dette vil også gjelde for omgåelsesregelen. I tillegg er han ikke på negativiteten ved generalklausuler. At dette kan skape usikkerhet om innholdet, slik at det ikke blir enighet i hverken teori eller praksis om hva som egentlig menes.

Det er altså hensyn som kan tale både for og i mot lovfesting av regelen, men ettersom den fortsatt er ulovfestet mener lovgiver at det er en klar nok regel som det er i dag. Og at det ikke anses noe problem at den ikke er formell lov.

På spørsmålet om retten på noe tidspunkt burde sendt dette spørsmålet til Stortinget under utviklingen av normen slik at lovgiver da kunne tatt et standpunkt til dette vil jeg si ja. Ettersom dette dreier seg om et spørsmål med såpass alvorlige konsekvenser for de det gjelder så burde lovgiver ha tatt standpunkt til gjennomskjæring tidligere. Vi hadde da muligens fått en regel tidligere og det kunne vært unngått en såpass lang periode der man ikke visste hva gjeldende rett på området egentlig var.

⁵⁹ Zimmer, Lærebok i skatterett

I 1992 da forslaget om lovfesting var oppe til debatt var det nok mer som talte for lovfesting enn det er i dag, men jeg kan fortsatt se grunner til at regelen burde vært skrevet i lov. Vilkårene er som Zimmer skriver i sin artikkel fortsatt uklare, og der kan være på tide å komme tilbake til spørsmålet om lovfesting.⁶⁰

⁶⁰ Zimmer, Hva er vurderingstema i omgåelsessaker?

8 Litteraturliste

Aarbakke, Magnus: Omgåelse av skatteregler som rettsanvendelsesproblem 1970 Lov og rett 1970 s.1 Universitetsforlaget

Andenæs, Johs og Fliflet, Arne: Statsforfatningen i Norge 10. utg 2006 Universitetsforlaget

Aasland, Gunnar: Jussens Venner 2000 s 157. Noen betraktninger om rettskildespørsmål i Høyesteretts praksis

Bernt, Jan Fridtjof: Legalitetsprinsippet og andre hjemmelsspørsmål i den offentlige rett – noen prinsipielle betraktninger Jussens venner 1983 s.119 Universitetsforlaget

Eckhoff, Torstein og Eivind Smith: Forvaltningsretten 8. utg. 2006
Universitetsforlaget

Eckhoff, Torstein ved Jan E. Helgesen: Rettskildelære 5. utg. 2001
Universitetsforlaget

Eckhoff, Torstein: Legalitetsprinsippet Tidsskrift for rettsvitenskap 1963 s. 226
Universitetsforlaget.

Folkvord, Benn: Betydningen av ulemper ved ulovfestet omgåelse Skatterett 2009 s. 196

Gisle, Jon Jusleksikon: 2003 kunnskapsforlaget

Graff Nielsen, Jacob: Legalitetskravet ved beskatning: de forfatnings- og forvaltningsretlige rammer 2003 København Thomson forlag

Kvisli, Kåre: Innføring i Skatterett 1962

Kjønstad, Asbjørn: Reelle hensyn som rettskilde 2006 Festschrift til Carl August Fleischer, dog Fred er ej det Bedste.. s. 357

Løchen, Håkon: Omgåelse som skatterettslig problem, skatterett nr. 2 2000 s. 107 universitetsforlaget.

Skjerdal, Nicolai Vogt: ”Hva betyr klar lovhjemmel”? Jussens venner 2001 s. 337

Zimmer, Fredrik: “Hva er vurderingstema i omgåelsesaker?”

Zimmer, Fredrik: Lærebok i skatterett 6. utg. 2009 universitetsforlaget

Stud. Jur nr 4\2010 Solveig Sundby og Simen Sjøgaard: Samfunnshensyn vs. Rettsvern

Forarbeider:

Ot. Prp. nr.16 (1991/92)

Ot. Prp. Nr 71 (1995-96)

Dommer:

Rt. 1921 s. 462 (Skovveien)

Rt.1925 s.472 (Kallevig)

Rt. 1926 s. 735 (Odden dampsg)

Rt.1952 s.989

Rt. 1961 s.1195 (Kollbjørg)

Rt.1965 s.40

Rt. 1966 s.1189 (Bergensdommen)

Rt. 1977 s.1035 (Sykejournal dommen)

Rt. 1976 s.302 (Astrup)

Rt. 1990 s.1293 (Ytterbøe)

Rt. 1995 s.638 (Møbelsenteret AS)

Rt. 1997 s.1580 (Zenith)

Rt. 1999 s.946 (ABB-dommen)

Rt. 2002 s.456 (Hydro-Canada)

Rt. 2004 s.1331 (Aker Maritime)

Rt. 2005 s.557

Rt. 2005 s.1329

Rt. 2006 s.293

Rt. 2006 s.1062 (A-dommen)

Rt. 2006 s.1199 (Nagel-Erichsen)

Rt. 2006 s.1232 (Telenor)

Rt-2007-209 (Hex).

Rt. 2010 s.143 (Rederibeskatning)

Rt. 2010 s.306 (Forurensningsdommen)